CONTABILITATE ŞI GESTIUNE ECONOMICĂ

Editura „Ion Ionescu
Iaşi, 2016

Scanned with OKEN Scanner

Gabriela IGNAT

CONTABILITATE ŞI GESTIUNE ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

Coperta şi subcoperta: Andreea – Alexandra TIMOFTE
Tehnoredactare: Andreea – Alexandra TIMOFTE

Referenţi ştiinţifici: *Prof. univ. Dr. Aurel CHIRAN – USAMV Iaşi*
Prof. univ. Dr. Ştefărel BREZULEANU – USAMV Iaşi

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
IGNAT GABRIELA
Contabilitate şi gestiune economică / Gabriela IGNAT – Iaşi:
Editura „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2016. 126 pagini.
Conţine bibliografie,
ISBN 978-973-147-229-4

657

© Editura „Jon Ionescu de la Brad", Iaşi

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

INTRODUCERE	9
Cap. I: IMPORTANŢA, OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII	10
1.1 Importanţa contabilităţii	10
1.2 Obiectul contabilităţii	12
1.3 Metoda contabilităţii	17
1.4 Evaluarea elementelor patrimoniale	19
Cap. II: BILANŢUL CONTABIL	23
2.1 Fundamentarea contabilă a patrimoniului	23
2.2 Activul patrimonial	24
2.3 Pasivul patrimonial	32
2.4 Dubla reprezentare a patrimoniului în bilanţul contabil	34
2.5 Conţinutul şi structura bilanţului	35
2.6 Modificări ale patrimoniului şi reflectarea lor în bilanţ	37
Cap. III: CONTUL CONTABIL	41
3.1 Contul contabil – importanţă, funcţii, conţinut şi formă grafică	41
3.2 Regulile de funcţionare a conturilor	43
3.3 Corespondenţa conturilor, analiza contabilă, formula contabilă şi dubla înregistrare în conturi	47
3.4 Planul de conturi	50
Cap. IV: BALANŢA DE VERIFICARE	52
Cap. V: DOCUMENTE DE EVIDENŢĂ OPERATIVĂ	57
5.1 Noţiunea, importanţa, întocmirea şi prelucrarea documentelor contabile	57

Scanned with OKEN Scanner

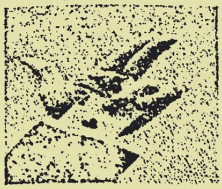
5.2 Clasificarea documentelor	58
5.3 Documente justificative, baza înregistrărilor în contabilitate	59
5.4 Registrele de contabilitate	63
Cap. VI: INVENTARIEREA PATRIMONIULUI	65
6.1 Importanţa şi funcţiile inventarierii	65
6.2 Clasificarea inventarierilor	66
6.3 Etapele inventarierii	67
Cap. VII: CONTABILITATEA ŞI GESTIUNEA PRINCIPALELOR CATEGORII ECONOMICE	71
7.1 Contabilitatea capitalurilor	71
7.2 Contabilitatea activelor imobilizate	75
7.2.1 Generalităţi	75
7.2.2 Amortizarea imobilizărilor	81
7.2.3 Gestiunea imobilizărilor	84
7.2.4 Contabilitatea imobilizărilor necorporale	86
7.2.5 Contabilitatea imobilizărilor corporale	88
7.2.6 Contabilitatea activelor biologice	88
7.3 Contabilitatea şi gestiunea activelor circulante	90
7.3.1 Evaluarea stocurilor	93
7.3.2 Gestiunea stocurilor	95
7.3.3 Contabilitatea stocurilor	99
7.3.4 Contabilitatea produselor	100
7.4 Contabilitatea terţilor	103
7.5 Contabilitatea trezoreriei	106
7.6. Contabilitatea şi gestiunea cheltuielilor şi veniturilor	108
7.6.1 Delimitări şi structuri privind cheltuielile şi veniturile	108
7.6.2 Conturile utilizate pentru evidenţa cheluielilor şi a veniturilor	109

Scanned with OKEN Scanner

Cap. VIII: LUCRĂRI CONTABILE DE SINTEZĂ 115

BIBLIOGRAFIE 123

Scanned with OKEN Scanner



INTRODUCERE

MOTTO:
„Contabilitatea
este una dintre cele mai sublime
creaţiuni ale geniului uman
pe care fiecare bun gospodar
ar trebui s-o folosească în gospodăria sa."
(GOETHE)

Lucrarea de faţă cuprinde o selecţie de noţiuni de contabilite şi gestiune economică utile tuturor celor ce se confruntă cu problemele ce au loc în activităţile economice desfăşurate în domeniul agriculturii.

Contabilitatea este „asul din mânecă" al oricărui manager, deoarece, cu ajutorul informaţiilor oferite, se pot cunoaşte trecutul, prezentul şi preconiza viitorul unei companii.

În această lucrare sunt prezentate elementele teoretice privind conceptele folosite în contabilitate necesare oricărui întreprinzător.

Cartea se adresează studenţilor din învăţământul agronomic a căror pregătire economică se poate completa cu ABC-ul contabil.

Autoarea

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

IMPORTANŢA, OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII

1.1 Importanţa contabilităţii

În formarea gândirii economice şi îndeosebi a unui comportament economic, un rol semnificativ îi revine contabilităţii.

Principala preocupare a contabilităţii este de a oferi o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor întreprinderii, obiectiv conţinut de majoritatea legislaţiilor contabile naţionale.

Contabilitatea este considerată o ştiinţă economică, o ştiinţă aplicativă. Ea acţionează într-un mediu real şi concret, reflectând fenomene reale.

De asemenea, contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, ghidul prezentului şi consilierul indispensabil al viitorului în economia fiecărei întreprinderi.

Într-o viziune modernă, contabilitatea poate fi considerată o activitate practică desfăşurată de profesionişti, având rolul de a furniza informaţii cantitative, preponderent de natură financiară, referitoare la entităţi economice şi care urmează a fi utilizate în luarea deciziilor economice. Aceasta practică are o istorie multiseculară izvorâtă din nevoia omului de a-şi constitui mediul economic.

Contabilitatea se confruntă cu un proces continuu de transformare şi perfecţionare, în acest proces de cunoaştere dimensionat de ştiinţa contabilităţii distingându-se trei participanţi: întreprinderile, prin

Scanned with OKEN Scanner

conducătorii lor au nevoie de informații pentru a evalua, planifica și controla activitatea acestora; contabilii care elaborează conturile întreprinderii și le garantează credibilitatea; utilizatorii care au nevoie de informații pentru analiza situației reale a întreprinderii în scopul luării deciziilor.

Contabilitatea a apărut și a evoluat pe măsura dezvoltării activității de producție și de comercializare a bunurilor. Produs al unei activități practice și teoretice îndelungate, contabilitatea s-a afirmat ca un sistem de cunoaștere și gestiune a resurselor societății separate patrimonial.

Pentru unii specialiști, contabilitatea apare *ca tehnica sau arta înregistrării, clasificării, prelucrării și a stocării informațiilor exprimate valoric referitoare la tranzacțiile și evenimentele cu caracter financiar care au loc în cadrul entității juridice.* Deși practica a anticipat drumul parcurs de contabilitate, influențând cercetarea aplicată în domeniul contabilității, pe baza acestor aspecte practice au fost conturate funcții, concepte, principii, procedee și instrumente științifice acestei discipline, care-i conferă caracter științific.

Definiția modernă a contabilității pornește de la funcția de bază a acesteia, adică *furnizarea de date cu caracter financiar despre entitatea economică, utilizate în procesul decizional.*

Contabilitatea sesizează legătura dintre tranzacții și luarea deciziilor. Pornind de la acest lucru, contabilitatea măsoară tranzacțiile derulate de întreprindere prin culegerea și furnizarea informațiilor, arată modul în care se derulează fiecare tranzacție, informațiile furnizate sunt prelucrate și stocate, fiind utilizate în momentul luării deciziilor de către utilizatorii din cadrul întreprinderii și din afara acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

1.2 Obiectul contabilităţii

Contabilitatea este o ştiinţă, o disciplină independentă, cu un obiect propriu de cercetare şi cu o anumită sferă de aplicare.

Contabilitatea are ca obiective pe de o parte, reflectarea curentă şi controlul gospodăririi elementelor patrimoniale, aflate în proprietatea agenţilor economici şi, pe de altă parte, urmărirea activităţii desfăşurate şi stabilirea rezultatelor economico–financiare.

Obiectul contabilităţii îl reprezintă evidenţa, calculaţia şi controlul, în expresie valorică, a stării şi mişcării patrimoniului, cu indicarea destinaţiei şi sursei lor de provenienţă, a mijloacelor economice, a proceselor economice, precum şi a rezultatelor financiare.

De numele lui Luca Paciolo este legată prima definire a obiectului contabilităţii: „tot ceea ce, după părerea negustorului îi aparţine pe lume, precum şi toate afacerile mari şi mărunte în ordinea în care au avut loc".

Luca Paciolo nu este inventatorul contabilităţii în partidă dublă. El a fost cel care a promovat-o şi a popularizat-o. Ideile din „Tratatul de conturi şi înscrisuri" al lui Luca Paciolo au influenţat timp de peste trei secole lucrările de contabilitate ale autorilor din diferite ţări ale Europei.

După unii autori, existenţa patrimonială e cauza contabilităţii, deoarece elementele patrimoniale şi modificările acestora constituie materia înregistrabilă a acestei discipline. Contabilitatea studiază capitalul pus la dispoziţia întreprinderii de proprietari şi creditori. Acest capital e studiat de contabilitate sub dublu aspect: aspectul fizic al capitalului: bunuri economice destinate a fi exploatate pe termen lung sau scurt şi aspectul originii capitalului – capital propriu şi obligaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Entităţile care desfăşoară activităţi de obţinere a produselor agricole şi alimentare sunt denumite în mod curent unităţi, exploataţii sau întreprinderi agricole.

Conceptul de unitate agricolă are o accepţiune largă, denumind orice entitate în care se obţin produse agricole.

Unitatea agricolă reprezintă "locul în care agricultorul combină factori de producţie în vederea obţinerii produselor agricole. Agricultorul poate exploata pământul ca proprietar, arendaş, administrator sau antreprenor."[1]

Unităţile agricole în varietatea lor încep cu exploataţia (gospodăria) familială şi ajung la unităţi extrem de complexe de tip holding, în multe cazuri de tip integrat.

Diversitatea unităţilor agricole este determinată de o serie de caracteristici ale acestora, cum sunt: tipul activităţilor desfăşurate, forma juridică de organizare, forma de proprietate, forma economică de organizare, dimensiunile, factorii de producţie utilizaţi etc.

Principalele forme de organizare economică în agricultură sunt: micile gospodării ţărăneşti, fermele (exploataţiile) familiale, firmele agroalimentare (corporaţii sau societăţi), cooperativele agricole, asociaţiile producătorilor agricoli.

Gospodăriile ţărăneşti, preponderente în ţările în curs de dezvoltare, se caracterizează prin cultivarea unor suprafeţe mici, de până la 10 hectare, printr-o slabă dotare tehnică şi prin lipsa capitalului de exploatare; este o agricultură practicată mai mult pentru subzistenţă, fără să aibă un aport important la dezvoltarea pieţei.

Principala sursă de forţă de muncă a fermelor o reprezintă familia.

[1] R. Voicu, I. Dobre, *Organizarea şi strategia dezvoltării unităţilor agricole*, Editura ASE, Bucureşti, 2003.

Scanned with OKEN Scanner

Fermele familiale, bazate pe proprietatea privată asupra pământului, arendarea sau închirierea acestuia, au o mare extindere în toate ţările dezvoltate, se întâlnesc în proporţii mai reduse în ţările în curs de dezvoltare şi se află în proces de formare în ţările în tranziţie, ca urmare a aplicării unor instrumente de politică structurală având menirea să accelereze constituirea „ *sistemului fermelor comerciale* ".

Fermele familiale pot avea dimensiuni mici, mijlocii şi mari, în funcţie de suprafeţele de teren sau efectivele de animale pe care le exploatează. Dimensiunile economice sunt însă dependente de gradul de capitalizare şi de relaţiile cu piaţa.

Fermele familiale, ca şi micile gospodării ţărăneşti, joacă un rol demonopolizator în agricultură, cu efecte favorabile asupra dezvoltării democratice în zonele rurale şi a protecţiei resurselor naturale.

În România, fermele familiale nu au personalitate juridică şi, potrivit legii *(OUGnr. 44/2008)*, pot fi organizate sub următoarele forme:

- persoană fizică autorizată (PFA) – persoana fizică autorizată să desfăşoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forţa sa de muncă;
- întreprindere individuală – întreprinderea economică fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică; întreprindere familială

Conform art. 2 din *Legea nr. 566/2004*, „cooperativa agricolă reprezintă o asociaţie autonomă de persoane fizice şi/sau juridice, după caz, persoana juridică de drept privat, constituită pe baza consimţământului liber exprimat de părţi, în scopul promovării intereselor membrilor cooperatori, în conformitate cu principiile cooperatiste, a implementării politicilor agricole de stimulare a asocierii producătorilor din domeniu".

Scanned with OKEN Scanner

Cooperarea are obiective economice şi sociale, promovează interesele comune ale unor persoane care se asociază prin libera voinţă pentru organizarea pe baze democratice a unei întreprinderi economice, în scopul satisfacerii necesităţilor proprii. Persoanele care se asociază urmăresc scopuri economice (obţinerea profitului) şi/sau sociale (realizarea unor obiective economice şi sociale pentru care o singură persoană nu dispune de resurse), asumându-şi totodată şi anumite riscuri.

Alte forme de asociaţii agricole, reglementate prin *Legea nr. 36/1991 sunt:*

Formele de asociere simplă – sunt asocierile dintre două sau mai multe familii în baza unui contract de societate, având ca scop exploatarea terenurilor agricole, creşterea animalelor, aprovizionarea, depozitarea, condiţionarea, prelucrarea şi vânzarea produselor, prestarea unor servicii, precum şi alte activităţi.

Societatea agricolă – este o societate de tip privat, cu capital variabil şi un număr nelimitat şi variabil de asociaţi, având ca obiect exploatarea agricolă a pământului, uneltelor, animalelor şi altor mijloace aduse în societate, precum şi realizarea de investiţii de interes agricol. Exploatarea agricolă poate consta din: organizarea şi efectuarea de lucrări agricole şi îmbunătăţiri funciare, utilizarea de maşini şi instalaţii, aprovizionarea, prelucrarea şi valorificarea produselor agricole şi neagricole şi alte asemenea activităţi. Această formă de asociere are personalitate juridică, dar nu are caracter comercial.

Cea mai mare parte a întreprinderilor agricole din România funcţionează în condiţiile *Legii nr. 31/1990*; majoritatea sunt societăţi cu răspundere limitată şi fac parte din categoria întreprinderilor mici şi mijlocii.

Firmele agroalimentare – sunt întreprinderi economice libere,

Scanned with OKEN Scanner

organizate în scop de profit. Firmele agroalimentare s-au dezvoltat într-un ritm rapid în ultimele decenii. In unele ţări, mari întreprinderi individuale, societăţi private sau mixte (cu capital privat şi cooperatist) utilizează forţa de muncă a micilor agricultori şi producţiile gospodăriilor ţărăneşti sau a fermelor familiale, pe care le integrează pe bază de contracte de livrare.

Agrobusinessul – se constituie într-o activitate integrată, care include fermele, comercializarea, prelucrarea şi semiprelucra- rea produselor alimentare; cuprinde totalitatea fazelor (verigilor) lanţului agroalimentar, de la producerea materiilor prime agricole în ferme până la produsul prelucrat, destinat consumatorului final..

Subdiviziunea organizatorică predominantă în societăţile comerciale agricole este ferma. Diferenţiate în funcţie de specificul activităţii agricole, se întâlnesc fermele vegetale, zootehnice, specializate sau mixte. O altă subdiviziune întâlnită în cadrul societăţilor comerciale de profil este complexul agricol, organizat în special în cadrul societăţilor comerciale agricole care concentrează efective mari de animale.

Ferma vegetală este organizată pentru culturile de câmp, legumicole, pomicole sau viticole. Suprafaţa ei variază în funcţie de domeniul de care se ocupă, fiind mai mare în cazul culturilor de câmp şi mai mică în cazul pomiculturii sau viticulturii şi în special în cazul legumiculturii. Ferma vegetală are un centru de producţie individual sau unul comun pentru mai multe ferme, dispune de utilaje agricole asigurate de societatea de care aparţine. Pentru desfăşurarea activităţii, pe lângă forţa de muncă cu caracter permanent, ferma vegetală foloseşte forţa de muncă cu caracter sezonier, în special în perioadele de recoltare (de exemplu, culesul fructelor, recoltarea legumelor).

Ferma zootehnică se caracterizează prin diversitatea specializărilor

Scanned with OKEN Scanner

precum creşterea vacilor pentru lapte, a taurinelor la îngrăşat, a ovinelor, a porcinelor, a păsărilor etc. Există societăţi comerciale care, deşi au cu precădere activitate cu profil zootehnic, dispun de suprafeţe de teren pentru asigurarea furajelor necesare hranei animalelor. De asemenea, există ferme care se pot ocupa exclusiv de producerea furajelor şi a nutreţurilor combinate solicitate de specia sau categoria de animale.

Atât ferma vegetală, cât şi cea animală, ca subdiviziuni organizatorice ale societăţii comerciale, dispun de gestiune internă, dar nu au personalitate juridică. Au program de producţie propriu care cuprinde obiectivele economice incluse ca parte componentă a obiectivelor societăţii comerciale, buget de venituri şi cheltuieli, dispun de o anumită autonomie privind stabilirea structurii culturilor şi gestionarea resurselor.

Principalul obiectiv al contabilităţii constă în furnizarea unei imagini fidele asupra situaţiei patrimoniului şi a rezultatelor întreprinderii, situaţia unui comerciant, prezentarea conturilor anuale trebuie să se facă după acelaşi metode contabile.

1.3 Metoda contabilităţii

Contabilitatea, ca orice ştiinţă, are o metodă proprie de cercetare. Trăsăturile metodei contabilităţii constau în faptul că proprietatea este dublu reprezentată, sub formă de elemente patrimoniale şi sursele lor de formare şi că permanent reflectă modificările pe care acestea le suportă. Deci contabilitatea are o singură metodă de cercetare, formată dintr–un ansamblu de procedee independente, dintre care unele sunt specifice metodei contabilităţii, iar altele se întâlnesc şi la alte ştiinţe.

Scanned with OKEN Scanner

Procedeele specifice metodei contabilităţii sunt: bilanţul contabil, contul contabil şi balanţa de verificare.

Bilanţul contabil este procedeul care prezintă situaţia patrimoniului la un moment dat, atât sub formă de elemente concrete, numite „active", cât şi sub forma surselor care le-au format, numite „pasive" în expresie valorică. Aceasta este exprimarea globală a elementelor care alcătuiesc patrimoniul.

Bilanţul este un important instrument de conducere şi control.

Contul contabil este procedeul care prezintă existenţa, dar şi toate modificările unui singur element de patrimoniu. Contul reflectă dinamica patrimoniului în detaliu, pentru fiecare în parte. Specific pentru conturi este dubla înregistrare a operaţiunilor economice, prin care se asigură exactitatea şi controlul matematic al acestora. Exprimarea se face folosind atât etalonul monetar, cât şi cel natural.

Balanţa de verificare este procedeul care serveşte la verificarea periodică a exactităţii datelor înregistrate în conturi şi la centralizarea acestor informaţii, pentru a da o imagine de ansamblu asupra elementelor patrimoniale şi a mişcării lor în decursul unei perioade. Prezentând situaţia la sfârşitul unei perioade, balanţa de verificare se foloseşte şi la întocmirea bilanţului, făcând astfel legătura între aceste procedee.

Procedeele contabilităţii comune şi altor discipline economice sunt documentaţia, evaluarea, calculaţia, inventarierea.

Documentaţia este procedeul prin care înregistrarea operaţiunilor economice în contabilitate se face prin consemnarea lor în acte scrise, numite documente. Acestea se întocmesc în momentul şi la locul unde se produc operaţiunile economice şi fac dovada efectuării lor.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea este procedeul prin care se face exprimarea, în etalon monetar (valoric) a tuturor mijloacelor, proceselor etc., reflectate în contabilitate. Acest procedeu permite generalizarea şi însumarea în mod unitar a tuturor proceselor economice din unitate.

1.4 Evaluarea elementelor patrimoniale

Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilităţii care constă în măsurarea valorică a activelor, datoriilor, capitalului propriu, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare. Ca procedeu al metodei contabilităţii, evaluarea este strîns legată de celelalte procedee, a căror aplicare este condiţionată de exprimarea valorică a operaţiilor economice. Necesitatea evaluării este impusă de calculul costului produselor, deoarece elementele componente ale acestuia, fiind exprimate în unităţi de măsură diferite (ore de muncă, kg, m^2, m^3 etc.), nu se pot însuma, altfel decît prin intermediul etalonului bănesc.De asemenea, centralizarea şi generalizarea informaţiilor privind existenţa, micşorarea şi transformarea elementelor patrimoniale, cu ajutorul bilanţului, calcularea unor indicatori economico-financiari sintetici este posibilă numai dacă acestea sunt exprimate valoric.

Evaluarea implică studierea şi măsurarea sistemului de decizii, urmărindu-se şi o îmbunătăţire a proceselor informaţionale care reflectă realitatea din întreprindere.

Toate bunurile care intră şi ies din patrimoniul unei societăţi comerciale se evaluează, operaţiune ce constă în stabilirea unei valori bunurilor intrate.

Bunurile pot intra în patrimoniul unei societăţi comerciale prin următoarele căi:

Scanned with OKEN Scanner

1) *prin achiziţie (de la furnizori)/cu titlu oneros* – la *cost de achiziţie* (format din preţ de cumpărare, taxe fiscale nerecuperabile – taxe vamale şi accize), cheltuieli de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii.

2) *din producţie proprie* – la *cost de producţie* (format din costul de achiziţie al materialelor, alte cheltuieli directe – salarii, contribuţii asigurări sociale, fond şomaj, contribuţii asigurări sănătate – şi cheltuieli indirecte de interes general: căldură, apă, energie, salarii personal administrativ etc.)

3) *prin aport* – la *valoarea de utilitate*, care se formează în funcţie de valoarea actuală de circulaţie, ţinând seama de amplasament, grad de uzură, compararea cu preţurile produselor noi.

4) *prin donaţii/cu titlu gratuit* – la *valoarea de utilitate*, care se formează în funcţie de valoarea actuală de circulaţie.

Evaluarea elcmentelor patrimoniale, cu ocazia inventarierii se face la valoarea lor actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită valoare de inventar.

În bilanţul contabil ce se întocmeşte la încheierea exerciţiului, elementele patrimoniale se evaluează astfel:

- la valoarea de intrare în patrimoniu.
- la valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În cazul ieşirii din patrimoniu, bunurile se evaluează sau se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

În contabilitate evaluarea se efectuează atât în mod curent pentru reflectarea operaţiilor economice şi financiare care au loc în cursul perioadelor de gestiune şi care modifică mărimea valorică a elementelor patrimoniale, cât şi în mod periodic cu ocazia inventarierii elementelor patrimoniale şi a elaborării documentelor de sinteză financiar-contabilă. Ea este prezentă în toate momentele rotaţiei capitalului precum şi în momentele

Scanned with OKEN Scanner

de sintetizare, raportare şi analiză a situaţiei patrimoniului şi a rezultatelor obţinute. În funcţie de modul şi timpul efectuării deosebim trei tipuri de evaluare contabilă:

- Evaluarea iniţială;
- Evaluarea curentă;
- Evaluarea ulterioară (de bilanţ).

Evaluarea iniţială se efectuează la data intrării activelor sau înregistrării datoriilor, precum şi a formării capitalului propriu, constatării veniturilor, cheltuielilor şi determinării rezultatului financiar. La baza evaluării iniţiale a activelor întreprinderii stă principiul contabilizării la valoarea de intrare (costul efectiv). Valoarea de intrare a activelor procurate poate fi determinată numai în baza datelor documentelor primare privind preţurile de procurare şi consumurile aferente procurării (creării) activelor (factura de expediţie, factura fiscală, procesul-verbal privind serviciile prestate etc.). Valoarea de intrare a activelor create cu forţele proprii ale întreprinderii cuprinde toate consumurile efective aferente creării acestora: consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii, inclusiv contribuţiile la asigurările sociale, consumurile indirecte de producţie. Suma efectivă a consumurilor suportate (costul efectiv) serveşte drept bază a evaluării iniţiale a producţiei în curs de execuţie, produselor finite, semifabricatelor, instrumentelor şi altor active de fabricare proprie.

Activele primite pe calea schimbului se evaluează într-o consecutivitate strictă prin una din următoarele metode:

- la valoarea activelor primite în schimb ajustată cu suma mijloacelor băneşti achitate sau primite;
- la valoarea activelor transmise în schimb ajustată cu suma mijloacelor băneşti achitate sau primite;

Scanned with OKEN Scanner

- la valoarea de bilanţ a activelor transmise în procesul schimbului;
- la valoarea contractuală stabilită în contractul încheiat între participanţii la operaţiunea de schimb.

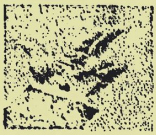
Activele primite cu titlu gratuit se evaluează la valoarea de piaţă stabilită la momentul intrării. Dacă valoarea de piaţă confirmată lipseşte, valoarea de intrare se determină de experţii independenţi sau în baza datelor din documentele de primire-predare.

Activele intrate în contul aporturilor fondatorilor la capitalul statutar al întreprinderii nou-create se evaluează la valoarea convenită de fondatori şi întreprindere (drept bază pentru determinarea acesteia serveşte preţul de piaţă).

Aplicarea evaluării curente este condiţionată de complexitatea determinării valorii de intrare (costului efectiv) separat pe tipuri de mărfuri şi materiale în momentul înregistrării acestora la întreprindere. Acest lucru se explică prin faptul că aceleaşi tipuri de mărfuri şi materiale pot fi procurate de la diferiţi furnizori la diverse preţuri. În afară de aceasta, numeroase tipuri de consumuri aferente achiziţionării mărfurilor şi materialelor vizează câteva tipuri de valori procurate şi pot fi repartizate între ele numai după generalizarea datelor contabile pentru luna curentă, adică la începutul lunii de gestiune următoare. Există următoarele metode de evaluare curentă:

- metoda costului normativ;
- metoda vînzărilor cu amănuntul;
- metoda identificării;
- metoda costului mediu – ponderat;
- metod FIFO (prima intrare – prima ieşire);
- metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit).

Scanned with OKEN Scanner



CAPITOLUL 2
BILANŢUL CONTABIL

2.1 Fundamentarea contabilă a patrimoniului

Unităţile care desfăşoară activităţi de producţie şi economice, denumite „agenţi economici" (societăţi comerciale, instituţii publice, regii autonome, asociaţii etc.) dispun de un patrimoniu, reprezentat de: totalitatea bunurilor materiale şi nemateriale, dar şi de totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică.

Patrimoniul devine obiect de studiu al contabilităţii numai dacă acesta este utilizat în activitatea economică pentru obţinerea de bunuri şi servicii supuse tranzacţiilor de vânzare–cumpărare sau în activităţi administrative, sociale, culturale etc.

Pentru reprezentarea patrimoniului, contabilitatea utilizează un procedeu propriu numit **bilanţ contabil**.

„Bilanţul este un document de sinteză în care sunt regrupate, la un moment dat, ansamblul resurselor de care dispune întreprinderea şi ansamblul alocărilor pe care le-am făcut".

Bilanţul stabilit la sfârşitul perioadei de gestiune descrie separat elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii. Activul se compune din bunurile deţinute de întreprindere şi creanţe, structurate în funcţie de gradul de lichiditate, iar pasivul se compune din capitaluri proprii şi din datorii contractate de întreprindere şi nerambursate încă, structurate în funcţie de gradul de exigibilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Alte definiţii ale bilanţului contabil din literatura de specialitate:

Bilanţul constituie „un calcul de sinteză care prezintă situaţia patrimonială a întreprinderii la un moment dat".

Ca reflectare a stării patrimoniale „bilanţul stabilit la sfârşitul perioadei de gestiune descrie separat elementele de activ şi cele de pasiv ale întreprinderii".

La un moment dat, „bilanţul contabil indică starea resurselor şi mijloacelor unei întreprinderi, exprimând echilibrul financiar".

Cerinţa întocmirii bilanţului este arătată de matematicianul Luca Paciolo, odată cu cristalizarea ca sistem a contabilităţii, bazată pe înregistrarea în partidă dublă. Caracterul documentar şi informativ economic al bilanţului a fost relevat de Jaques Savary în 1673 ca „un instrument de control al înregistrărilor contabile şi de cunoaştere a situaţiei economico – financiare a întreprinderii".

Bunurile materiale şi nemateriale, precum şi drepturile şi obligaţiile care alcătuiesc un patrimoniu, se regăsesc sub denumirea de „active" şi „pasive" ale bilanţului contabil.

2.2 Activul patrimonial

Activele de bilanţ sunt reprezentate de „mijloacele economice" diferenţiate între ele după: caracteristici proprii, valoare, durată de utilizare şi modul de folosire.

Activul cuprinde totalitatea bunurilor economice de care dispune entitatea economică, clasificate în active imobilizate, circulante, activele imobilizate biologice productive". De asemenea, activul înglobează şi cheltuielile în avans.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

- *Activele imobilizate* cuprind acele valori economice de investiţie, de folosinţă durabilă, cu perioada de utilizare şi lichiditate mai mare de un an. Ele se clasifică în imobilizări necorporale, corporale şi financiare.

Activele imobilizate sunt bunuri economice intrate în patrimoniul întreprinderii în urma efectuării de investiţii pe termen lung. Deci, capitalul pus la dispoziţie de proprietari şi creditori e destinat pentru a fi exploatat pe o perioadă mai mare de 1 an. Activele imobilizate (fixe sau stabile) se caracterizează prin următoarele aspecte:

- rămân în patrimoniu o perioadă mai mare de 1 an fără să-şi modifice starea iniţială;
- recuperarea capitaului investit în bunuri se face pe durata exploatării lor sau în momentul ieşirii din patrimoniu;
- grad redus de lichiditate.

Aceste active se mai numesc şi active fixe şi sunt reprezentate de:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.
- active biologice

Imobilizările necorporale (active intangibile sau active nemateriale) cuprind acele valori care nu au forma materială concretă, şi anume:

- Cheltuieli de constituire (cheltuieli cu înfiinţarea sau fuziunea, cum ar fi taxe, cheltuieli de înregistrare, înmatriculare, emitere de acţiuni, prospectare a pieţei, publicitate);
- Cheltuieli de cercetare – dezvoltare cuprind resursele economice alocate pentru investiţii, tehnologii noi, dezvoltarea de noi produse

ori lărgirii gamei sortimentale;

- Concesiuni, brevete, licenţe, mărci se referă la cheltuielile efectuate pentru achiziţionarea drepturilor de exploatare a unui bun, serviciu, în cazul concesiunilor, a unui brevet, *know-how*, a unei licenţe, a unei mărci şi a altor drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală;
- Alte imobilizări necorporale includ active cum ar fi programele informatice create de întreprindere sau achiziţionate de la terţi în scopul utilizării pentru nevoile proprii;
- Fondul comercial cuprinde cheltuielile efectuate pentru menţinerea sau dezvoltarea potenţialului de activitate al întreprinderii: clientela, vadul comercial, firma, segmentul de piaţă, emblema. Fondul comercial este recunoscut în contabilitate ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziţia unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziţie este superior valorii de piaţă a activelor nete dobândite (activele cumpărate minus datoriile preluate);
- Avansurile şi imobilizările necorporale în curs de execuţie sunt active imobilizate care nu au fost terminate la sfârşitul exerciţiului financiar, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor necorporale.

Imobilizările corporale (active fixe sau tangibile) cuprind totalitatea bunurilor materiale de folosinţă îndelungată în activitatea unei firme, cum ar fi terenuri şi mijloace fixe (clădiri, construcţii speciale, maşini, utilaje, instalaţii de lucru, aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare, mijloace de transport, animale, plantaţii, unelte, mobilier, aparatură birotică etc.).

Un mijloc fix are o valoare mai mare decât limita stabilită de lege şi o durată normală de utilizare mai mare de un an. Dacă bunurile materiale achiziţionate sau produse de întreprindere nu sunt finalizate, se numesc investiţii în curs.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

- Activele imobilizate corporale îşi pierd în timp din valoare ca urmare a uzurii determinată de utilizarea lor (uzura fizică) şi de progresul tehnic (uzura morală). Constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de imobilizările corporale (cu excepţia terenurilor) şi includerea lor pe costuri, se numeşte amortizare. Terenurile sunt considerate ca având o durată de utilizare nelimitată, fiind singurele elemente ale imobilizărilor corporale care nu se supun amortizării.
- Imobilizările financiare (investiţii financiare sau de portofoliu) cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăţi comerciale, cum ar fi titluri de participare, creanţele ataşate participaţiilor, împrumuturi etc.

Activele imobilizate biologice se refera la cultivarea plantelor si la cresterea animalelor vii. Acestea trebuie sa respecte si celelalte reguli privind recunoastrea activelor imobilizate. Contul folosit pentru contabilizarea activelor biologice imobilizate este 217 „Active biologice productive". (Conform IAS.41 – Agricultură)

Activele biologice productive reprezintă o nouă categorie de active introdusă, începând cu 1 Ianuarie 2015, prin OMFP 1802/2014 – Noile reglementări contabile. *Contul 217 – Active biologice productive* este un cont nou introdus, pentru ca activele biologice productive să poată fi urmărite distinct, în categoria imobilizărilor corporale. Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor. *Exemple de active biologice productive*: animalele de lapte, viţa-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obţine lemn de foc, dar care nu sunt tăiaţi.

O societate recunoaşte un activ biologic dacă şi numai dacă:

a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute cum ar fi prin dreptul de proprietate asupra vitelor, prin insemnarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziţiei, naşterii sau înţărcării;

b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entităţiii;

c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(a) în mod credibil.

În cazul în care există o piaţă pentru activele biologice, costul se determină în baza preţurilor pieţei specifice. În cazul în care o astfel de piaţă nu există, se va utiliza metoda bazată pe costul unui activ combinat.

Elemente specifice sunt:

Animalele de muncă, de producţie şi reproducţie – sunt active amortizabile. În timpul exploatării acestora se obţin, pe lângă produsele principale, şi alte produse, cum sunt: lână, gunoi de grajd, iar de la unele specii prăsilă, care se reflectă în contabilitate asemenea producţiei agricole.

Plantaţiile pe rod – reprezintă o categorie aparte de imobilizări corporale. Înfiinţarea plantaţiilor pomi-viticole necesită parcurgerea unor etape succesive, astfel: formarea materialului săditor în pepiniere (materialul de plantat reprezentând de multe ori produse finite rezultate în cadrul entităţii), înfiinţarea plantaţiilor tinere (sunt imobilizări corporale în curs) şi trecerea pe rod a plantaţiilor tinere. Plantaţiile pe rod sunt supuse amortizării; în etapa de înfiinţare şi întreţinere a plantaţiilor pe rod pot rezulta produse finite.

Terenurile şi construcţiile (terenuri şi drumuri forestiere, sedii administrative, grajduri pentru animale, cantoane şi cabane silvice, amenajări de terenuri, voliere de stocaj pentru fazanerii etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Amenajările de terenuri, heleşteiele artificiale, desecările.

Terenurile, inclusiv cele împădurite şi drumurile forestiere, nu reprezintă active amortizabile, ele fiind reflectate în contabilitate la valoarea contabilă. Acest lucru se specifică în notele la situaţiile financiare anuale.

Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor, heleşteielor pentru peşte, terenurilor pentru agrement şi altele similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă hotărâtă de administratori sau de persoanele care au obligaţia gestionării entităţii, pe baza duratelor de viaţă utilă ale acestora.

Activitatea de creştere a animalelor este o producţie din care rezultă concomitent active imobilizate (bunuri cu ciclu lung de consum productiv) şi active circulante (came, lapte, lână etc.), iar creşterea păsărilor este o activitate de producţie a stocurilor (bunuri cu ciclu scurt de consum productiv).Sunt cazuri care se află la limita dintre creşterea animalelor de producţie şi creşterea păsărilor, recunoaşterea şi clasificarea acestora presupunând aplicarea raţionamentului

- *Activele circulante* cuprind valori economice care îşi schimbă forma materială şi utilitatea în cadrul circuitului economic şi au o perioadă de rotaţie mai mică de un an de zile.

Caracterul dinamic al acestor active de patrimoniu este reliefat şi de formele diferite pe care le îmbracă în unele faze de activitate, ca de exemplu: disponibilităţile băneşti se transformă în materiale, materii prime cu prilejul aprovizionării, care la rândul lor, în faza de producţie, devin produse, produşi şi care prin valorificare, în faza de desfacere devin temporar creanţe (clienţi) sau redevin disponibilităţi băneşti.

Scanned with OKEN Scanner

Activele curente sunt bunuri economice care se găsesc sub forma de mijloace băneşti sau se transformă în disponibilităţi băneşti într-o perioadă mai mică de 1 an. În practică şi în teorie aceste bunuri sunt considerate *circulante* deoarece îşi modifică starea în cadrul unui ciclu de exploatare. Acestea se mai numesc şi *capital circulant*. Ele se caracterizează prin faptul că:

- sunt destinate exploatării o perioadă mai mică de 1 an;
- îşi schimbă forma în urma utilizării;
- au grad de lichiditate mult mai mare decât imobilizările.

Stocurile şi producţia în curs de execuţie

Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor deţinute pentru a fi vândute în aceeaşi stare ori după prelucrarea lor în procesul de producţie, sau pentru a fi consumate la prima lor utilizare. Ele sunt concretizate în materii prime şi materiale consumabile, producţia în curs de execuţie, semifabricate, produse finite, ambalaje etc.

- Materiile prime sunt destinate utilizării lor în procesul de producţie, participă direct la generarea produselor, regăsindu-se în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.
- Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, seminţe, materiale de plantat, furaje) sunt destinate utilizării lor în procesul de producţie şi participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.
- Stocurile aflate la terţi reprezintă diverse bunuri care se află în proprietatea întreprinderii, dar care, fizic, se găsesc în custodie, prelucrare, consignaţie la terţi.
- Obiectele de inventar, adică acele bunuri care au o valoare mai mică

Scanned with OKEN Scanner

decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu durata mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, instrumentele, verificatoarele etc.).

- Producţia în curs de execuţie reprezintă producţia care nu a parcurs toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, produsele care nu au fost încă supuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime.
- Semifabricatele sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o fază de fabricaţie şi care urmează să treacă la alte faze de fabricaţie sau să se livreze terţilor ca atare.
- Produsele finite sunt produsele care au parcurs toate fazele de fabricaţie prevăzute în procesul tehnologic, fiind depozitate în vederea vânzării către terţi.
- Produsele reziduale sunt produsele rezultate din procesul de fabricaţie, cum ar fi rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri.
- Animalele includ animalele şi păsările crescute şi folosite pentru reproducţie, animale şi păsări la îngrăşat pentru a fi valorificate, colonii de albine şi animale pentru producţia de lână, ouă, carne, lapte şi blană.
- Mărfurile sunt acele bunuri care au fost cumpărate de întreprindere în vederea revânzării.
- Stocurile de natura activelor biologice se refera la recolta produsa de activele imobilizate biologice, destinata comercializarii sau inglobarii in produsul finit.". Produsul agricol reprezintă produsul recoltat de la activele biologice ale entităţii. (contul 347 Produse agricole) Exemple de produse agricole: lână, buşteni, lapte, carcase, struguri,fructe. Sunt considerate

Scanned with OKEN Scanner

stocuri animalele şi păsările, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăsat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie - lână, lapte şi blană.

- Creanţele sau valorile în curs de decontare se referă la sumele de bani, lucrări sau servicii, bunuri avansate temporar altor persoane fizice sau juridice şi pentru care se aşteaptă să se primească un echivalent sub forma unei sume de bani sau a unui serviciu..

Creanţele comerciale cele mai semnificative sunt compuse din creanţele faţă de clienţi şi efectele de primit.

- Debitorii legaţi de creanţele comerciale referitoare la vânzarea pe credit de bunuri, lucrări sau servicii proprii ciclului de exploatare al întreprinderii, se numesc clienţi.

Disponibilităţile băneşti în lei şi devize se referă la numerarul din casierie, depozitele aflate în conturi bancare sau alte valori care pot fi convertite imediat în bani.

- *Activele de regularizare* sunt valori care nu au încă un statut definit, ele urmând să capete forma finală pe parcursul perioadei de gestiune viitoare. De exemplu: cheltuieli înregistrate în avans, active în curs de clarificare, chirii, taxe, dobânzi plătite anticipat, diferenţe nefavorabile din conversia datoriilor şi creanţelor în devize (valută) etc.

2.3 Pasivul patrimonial

Din punct de vedere juridic, pasivul cuprinde capitalul propriu şi datoriile, sub aspect economic, clasificarea se face în capitaluri şi datorii

Scanned with OKEN Scanner

(financiare şi de exploatare), iar din punct de vedere financiar valorile se grupează în funcţie de exigibilitatea (termenul de plată) al lor în capitaluri permanente, pe termen lung şi datorii pe termen scurt.

Se disting trei grupe de pasive:

A. Pasive proprii şi asimilate celor proprii

B. Pasive atrase şi împrumutate

C. Pasive de regularizare

A. Pasivele proprii reprezintă finanţarea proprie a activului de către titularul de patrimoniu prin contribuţia sa materială sub formă de capital individual (pentru întreprinderile individuale), capital social (pentru întreprinderile societare) şi de autofinanţare.

În această categorie sunt incluse şi diferitele rezerve constituite din profit, subvenţiile pentru investiţii de la buget şi diferitele fonduri ca: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit, alte fonduri.

B. Pasivele atrase şi împrumutate, cunoscute şi sub denumirea de datorii, arată finanţarea patrimoniului făcută prin atragerea de capital de la terţi sau prin împrumuturi de la instituţiile bancare.

Datoriile se referă la credite bancare, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, datoriile comerciale faţă de furnizori, datorii fiscale, salariale, sociale, datorii către asociaţi din operaţii de capital, dividende etc.

Creditele bancare se referă atât la finanţările pe termen lung şi mijlociu cât şi la creditele pe termen scurt, de trezorerie, acordate de bănci. Acestea sunt purtătoare de dobândă şi sunt garantate cu activele întreprinderii.

Datoriile comerciale faţă de furnizori apar în relaţia cu diverse unităţi patrimoniale de la care întreprinderea se aprovizionează cu materii prime, materiale, lucrări şi servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Datoriile fiscale, salariale, sociale cuprind obligaţiile de a plăti taxe şi impozite, salarii şi alte drepturi similare datorate angajaţilor, obligaţiile privind contribuţia la asigurările sociale, fondul de şomaj, contribuţia la asigurările sociale de sănătate.

C. Pasivele de regularizare sunt surse care nu au un statut definitiv.

Veniturile în avans sunt acele valori care asigură alocarea pentru fiecare exerciţiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. Ele se referă la subvenţiile pentru investiţii şi veniturile înregistrate în avans.

Subvenţiile pentru investiţii sau subsidiile de capital sunt obţinute de la buget sau din alte surse nerambursabile, fiind destinate achiziţionării sau creării activelor imobilizate (subvenţii pentru achiziţionarea de echipamente) sau finanţării unor activităţi pe termen lung (de exemplu, prime de dezvoltare pentru întreprinderile care creează noi locuri de muncă).

2.4 Dubla reprezentare a patrimoniului în bilanţul contabil

Dubla reprezentare a patrimoniului realizează legătura cauzată dintre obiectul şi metoda contabilităţii şi reprezintă un principiu de bază al contabilităţii.

Prin „dubla reprezentare" se înţelege reflectarea în contabilitate, cu ajutorul datelor, a patrimoniului unei unităţi sub cele două aspecte: concret-materiale şi abstract al provenienţei.

Prezentarea sub dublu aspect a patrimoniului este impusă de necesitatea cunoaşterii situaţiei economico-financiare a fiecărei unităţi patrimoniale şi se face în contabilitate cu ajutorul unui procedeu specific numit „bilanţ contabil".

Scanned with OKEN Scanner

Dubla reprezentare a patrimoniului în bilanţul contabil se face în cele două secţiuni distincte ale acestuia numite activ şi pasiv, în care se vor înscrie „activele de bilanţ" şi, respectiv „pasivele de bilanţ".

2.5 Conţinutul şi structura bilanţului

Termenul de bilanţ provine de la cuvântul italian „bilancia" cu origine în latină: **bi** şi **lany** (două talere), adică o balanţă cu două braţe în care se înscriu distinct – într–o parte ACTIVELE, iar în cealaltă parte – PASIVELE.

Bilanţul contabil este un procedeu al contabilităţii de reprezentare a patrimoniului şi se prezintă sub forma unui tabel cu două secţiuni distincte: ACTIV şi PASIV.

ACTIVUL bilanţului este secţiunea din stânga în care se înscriu elementele de patrimoniu sub aspectul lor concret, material, după componenţa pe care o au.

PASIVUL bilanţului este secţiunea din dreapta în care se înscriu aceleaşi elemente patrimoniale dar sub aspectul provenienţei sau apartenenţei.

ACTIV	BILANŢ	PASIV
ACTIVE DE BILANŢ		PASIVE DE BILANŢ

Elementele componente ale patrimoniului se înscriu în bilanţ numai în expresie valorică şi în mod grupat, sub denumirea de posturi de bilanţ sau articole de bilanţ.

Ordinea de înscriere în bilanţ a elementelor patrimoniale se face după criterii de importanţă şi pondere a fiecărui element.

Scanned with OKEN Scanner

Între cele două secţiuni ale bilanţului trebuie să existe o egalitate bilanţieră (valorică), o relaţie de echilibru, ca urmare a faptului că:

- în cele două secţiuni (Activ şi Pasiv) se înscriu aceleaşi elemente patrimoniale, dar din cele două puncte de vedere diferite;
- fiecare element patrimonial are o origine, iar o sursă de finanţare odată creată generează un element de patrimoniu.

Această egalitate bilanţieră se exprimă grafic:

$$A = P$$

Schema simplificată a unui bilanţ

ACTIV	PASIV
ACTIVE IMOBILIZATE – Imobilizări necorporale – Imobilizări corporale – Imobilizări financiare	PASIVE PROPRII – Capitaluri proprii – Rezerve – Fonduri
ACTIVE CIRCULANTE – Stocuri şi producţie în curs de execuţie – Creanţe – Disponibilităţi băneşti	PASIVE–DATORII – Datorii financiare – Datorii comerciale – Datorii fiscale, salariale
ACTIVE DE REGULARIZARE	PASIVE DE REGULARIZARE
REZULTATE ECONOMICO–FINANCIARE – Pierderi	REZULTATE ECONOMICO–FINANCIARE – Profit

Prin conţinutul său, bilanţul contabil are o semnificaţie economică şi una juridică.

Astfel, sub aspectul economic, bilanţul prezintă situaţia elementelor patrimoniale, iar sub aspect juridic, bilanţul prezintă situaţia drepturilor unităţii, dar şi a obligaţiilor pe care le are.

Bilanţul este un document contabil obligatoriu şi care se întocmeşte la anumite intervale de timp: periodic (trimestrial, semestrial) şi anual (la sfârşitul anului). Datele aceluiaşi bilanţ servesc pe de o parte, la sintetizarea

Scanned with OKEN Scanner

şi generalizarea elementelor patrimoniale existente la sfârşitul perioadei şi la caracterizarea activităţii desfăşurate în unitate, în acea perioadă, iar pe de altă parte, ca bază pentru reînceperea procesului de reflectare a acestora în perioada următoare. De aici, se foloseşte şi termenul de **„bilanţ de închidere"**, în care se oglindesc şi rezultatele economico–financiare obţinute în perioada respectivă şi „bilanţ de deschidere" (bilanţ iniţial) pe baza căruia se reia ciclul contabil.

Bilanţul, ca procedeu al contabilităţii, este un instrument de conducere care prezintă situaţia reală a patrimoniului la un moment dat, dar şi rezultatele economico–financiare obţinute într–o perioadă de timp. Aceste rezultate pot fi sub formă de Profit sau Pierderi.

2.6 Modificări ale patrimoniului şi reflectarea lor în bilanţ

Activitatea de producţie care are loc în unităţile economice, concretizată în diferite operaţiuni economice, duce la modificarea patrimoniului. Fiecare operaţiune economică produce o schimbare a structurii şi conţinutului bilanţului contabil.

După fiecare operaţiune economică este necesar să se întocmească un nou bilanţ, care să reflecte modificarea survenită şi noua situaţie a elementelor patrimoniale.

Modificările bilanţului ţin seama de următoarele reguli generale, indiferent de conţinutul operaţiunii economice, de momentul efectuării ei şi de locul de desfăşurare:

1) Ficcare operaţiune economică modifică concomitent două posturi de bilanţ;

Scanned with OKEN Scanner

2) Operaţiunea economică modifică cele două posturi de bilanţ cu aceeaşi valoare (sumă);

3) Modificările celor două posturi sunt întotdeauna opuse: fie ca semn (plus + sau minus –), fie ca poziţie în bilanţ (activ sau pasiv);

4) Indiferent dacă valoarea totală a bilanţului se modifică sau nu după înregistrarea operaţiunii economice, egalitatea dintre activ şi pasiv rămâne permanent (ca lege de bază a contabilităţii).

Folosind simbolurile de A – pentru activ, P – pentru pasiv şi X – pentru modificare, aceste reguli generale se pot scrie sub forma unor formule de modificare a bilanţului astfel:

1) Creşterea unui post activ, cu o anumită sumă şi în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă, micşorarea altui post de activ, pasivul rămânând neschimbat:

$$A + X - X = P$$

Această formulă se foloseşte pentru a reflecta o modificare de structură în componenţa activelor de bilanţ.

ACTIV	BILANŢ	PASIV
+X	Neschimbat	
–X		
$A + X - X = P$		

Creşterea unui post de pasiv, cu o anumită sumă şi în aceleaşi timp şi cu aceeaşi sumă micşorarea altui post de pasiv, activul rămânând neschimbat:

$$A = P + X - X$$

Scanned with OKEN Scanner

Accastă formulă se foloseşte pentru a reflecta o modificare de structură în componenţa pasivelor dc bilanţ.

ACTIV	BILANŢ	PASIV
Neschimbat	+X	
	–X	
$A = P + X - X$		

Aceste două modificări poartă denumirea de **mişcări permutative** şi se caracterizează prin aceea că **nu modifică** valoarea totală a bilanţului.

2) Creşterea unui post de activ, cu o anumită sumă şi în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă creşterea unui post de pasiv:

A + X = P + X

Această formulă se foloseşte pentru a reflecta o modificare de structură (în sensul +) în componenţă atât a activelor, cât şi a pasivelor de bilanţ.

ACTIV	BILANŢ	PASIV
+X	+X	
$A + X = P + X$		

3) Micşorarea unui post de activ, cu o anumită sumă şi în acelaşi timp, şi cu aceeaşi sumă micşorarea unui post de pasiv:

A – X = P – X

Scanned with OKEN Scanner

Această formulă se foloseşte pentru a reflecta o modificare de structură (în sensul –) în componenţa întregului patrimoniu.

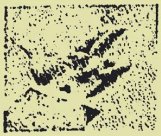
ACTIV	BILANŢ	PASIV
– X		– X
$A - X = P - X$		

Aceste modificări poartă denumirea de **mişcări opuse** şi se caracterizează prin aceea că modifică valoarea totală a bilanţului, în sensul şi cu suma operaţiunii economice înregistrate.

Reflectarea modificărilor intervenite în patrimoniul unei societăţi, prin întocmirea unui nou bilanţ după fiecare operaţiune economică, în practică nu se face. Aceasta, pe de o parte, că nu se justifică din punct de vedere economic şi, pe de altă parte, că pot avea loc mai multe operaţiuni economice în acelaşi timp.

Această situaţie se rezolvă prin folosirea „conturilor contabile".

Scanned with OKEN Scanner



CAPITOLUL 3
CONTUL CONTABIL

3.1 Contul contabil – importanţă, funcţii, conţinut şi formă grafică

Bilanţul – ca procedeu al contabilităţii – prezintă situaţia globală a elementelor patrimoniale existente în unitate la data întocmirii acestuia. Urmărirea însă neîntreruptă a mişcării elementelor patrimoniale prin întocmirea de bilanţuri succesive, nu este posibilă, atât ca volum mare de calcule, cât şi ca necesitate de cunoaştere detaliată a fiecărui element în parte. Această necesitate de cunoaştere amănunţită a situaţiei reale şi a tuturor modificărilor suferite de elementele patrimoniale este rezolvată cu ajutorul conturilor.

Prin cont se înţelege un calcul economic, prezentat într–o formă specială, cu ajutorul căruia se urmăreşte în expresie valorică (uneori şi cantitativă) existenţa şi mişcarea unui anumit element patrimonial (mijloc economic, proces economic sau sursă de formare).

Denumirea de cont, provine din cuvântul italian „conto", care înseamnă socoteală, evidenţă şi care dă şi denumirea de „contabilitate".

Între cele două procedee ale contabilităţii, bilanţ şi cont, există şi asemănări (amândouă se ocupă de patrimoniu), dar şi deosebiri (bilanţul prezintă totalitatea elementelor patrimoniale, iar contul, existenţa şi toate modificările fiecărui element patrimonial.

Scanned with OKEN Scanner

Modificările care au loc datorită operaţiunilor economice pot fi în sensul „+" (creşteri, sporiri, intrări, obţineri, etc.) şi în sensul „–" (micşorări, scăderi, ieşiri, reduceri, etc.) (9). Contul trebuie să aibă o formă care să permită înregistrarea operaţiunilor de „+" şi „–", în mod distinct, deci două secţiuni, Aceste două secţiuni poartă denumiri de:

stânga	–	Debit	–	simbol D
dreapta	–	Credit	–	simbol C

Pe lângă aceste două secţiuni, contul mai mare şi alte elemente obligatorii, care alcătuiesc structura contului. Fiecare cont trebuie să cuprindă în structura sa următoarele elemente:

1) *Titlul contului*, prin care se indică elementul patrimonial a cărui evidenţă o ţine. De exemplu, contul „Construcţii", contul „Terenuri", contul „Furnizori" etc;

2) *Cele două secţiuni* (DEBIT şi CREDIT) în care se înregistrează operaţiunile economice de „+" şi „–"; a debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul contului, iar a credita un cont înseamnă înregistrarea unei sume în creditul său.

3) *Rulajul contului* reprezintă totalitatea sumelor de acelaşi fel înscrise într–o perioadă de timp. Acesta poate fi debitor sau creditor în funcţie de partea contului în care a fost stabilit;

4) *Explicaţia* operaţiunilor economice înscrise în cont cum ar fi: data, felul şi numărul documentului de înregistrare ş.a.;

5) *Soldul contului* arată existenţa la un moment dat a elementului patrimonial. El se obţine prin diferenţa dintre totalurile celor două secţiuni ale contului. Soldul contului poate fi:

Scanned with OKEN Scanner

debitor	dacă	D > C
creditor	dacă	C > D
nul, zero	dacă	D = C

Ficcare cont poatc avea la un moment dat, un singur fel de sold, dcbitor, creditor sau egal cu zero.

În funcţie de perioada când se calculează, soldul poate fi: iniţial şi final. Soldul iniţial este suma înscrisă în cont la începutul perioadei, iar soldul final la sfârşitul perioadei. Soldurile iniţiale se iau din bilanţ, iar soldurile finale se calculează cu ajutorul următoarelor formule.

$$S.f.d. = S.i.d. + R.d. - R.c.$$

$$S.f.c. = S.i.c. + R.c. - R.d.$$

în care simbolurile au următoarea semnificaţie:

- sold final debitor (S.f.d.);
- sold final creditor (S.f.c.);
- sold iniţial debitor (S.i.d.);
- sold iniţial creditor (S.i.c.);
- rulaj debitor (R.d.);
- rulaj creditor (R.c.).

3.2 Regulile de funcţionare a conturilor

Elementele din bilanţ sunt grupate în două categorii – de activ şi de pasiv, în funcţie de poziţia în una sau cealaltă secţiune a bilanţului. Legat de acest fapt, conturile sunt şi ele clasificate în două mari categorii: conturi de activ şi conturi de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile de activ – reflectă existenţa şi modificările unui element (post) de activ, adică a activelor de bilanţ. De exemplu, contul „Terenuri", contul „Materiale consumabile", contul „Casa" etc.

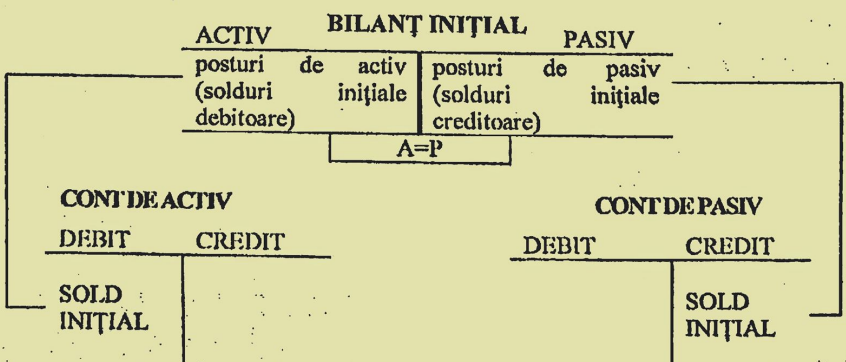
Conturile de pasiv – reflectă existenţa şi modificările unui element (post) de pasiv, adică a pasivelor de bilanţ. De exemplu, contul „Capital social", contul „Furnizori" etc.

Înregistrarea soldurilor iniţiale, a modificărilor de „+" sau „–" şi a soldurilor finale în conturi, se face diferit pentru cele două categorii de conturi:

1) Soldurile iniţiale prezentate de posturile din bilanţ se înscriu în debitul conturilor de activ şi în creditul conturilor de pasiv.

La începutul fiecărei perioade de evidenţă după întocmirea bilanţului iniţial, are loc şi operaţiunea de „deschidere a conturilor de bilanţ" care constă în trecerea de la bilanţ la conturi.

Această trecere se face astfel: pentru fiecare post din activul şi pasivul bilanţului se deschide câte un cont, care va purta denumirea postului respectiv, iar sumele cu care au figurat posturile în bilanţ se înscriu în conturi, în aceeaşi parte ca solduri iniţiale – cele din activ (stânga) în debit (stânga) şi cele din pasiv (dreapta) în credit (dreapta).



Scanned with OKEN Scanner

2) Mişcările (modificările) de „+" şi „–" se înregistrează astfel:

- *modificările de* „+" se înscriu în aceeaşi parte cu soldurile iniţiale, adică în debitul conturilor de activ şi în creditul conturilor de pasiv, ele reprezentând de fapt creşteri valorice ale soldurilor iniţiale;
- *modificările de* „–" se înscriu în partea opusă „+" (tocmai pentru a se diferenţia), adică, în creditul conturilor de activ şi în debitul conturilor de pasiv.

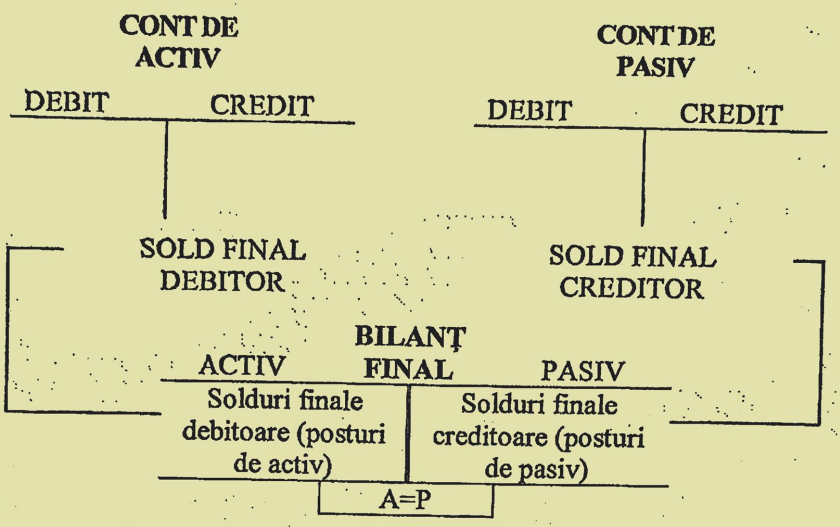
CONT DE ACTIV		CONT DE PASIV	
DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
„+"	„–"	„–"	„+"

3) Soldurile finale poate fi debitoare sau egale cu zero pentru costurile de activ şi creditoare sau egale cu zero pentru conturile de pasiv şi se calculează după formulele prezentate anterior.

La sfârşitul perioadei de evidenţă pentru echilibrarea valorii celor două secţiuni ale contului, soldurile se înscriu în partea inversă (soldul final debitor în credit şi soldul final creditor la debit).

După închiderea conturilor, soldurile finale debitoare se trec în activul bilanţului final, iar soldurile finale creditoare în pasivul bilanţului final – bilanţ final cu care se încheie o perioadă de evidenţă.

Scanned with OKEN Scanner



Deci fiecare categorie de conturi (de activ şi de pasiv) funcţionează diferit după următoarele reguli de funcţionare a conturilor:

I. Conturile de activ încep să funcţioneze la începutul perioadei de evidenţă prin debitare cu soldul iniţial al postului de activ din bilanţ. În cursul perioadei de evidenţă se debitează cu toate „+" postului de activ şi se creditează cu toate „–" postului respectiv. La sfârşitul perioadei de evidenţă poate avea un sold final debitor sau egal cu zero.

II. Conturile de pasiv încep să funcţioneze la începutul perioadei de evidenţă prin creditare cu soldul iniţial al postului de pasiv din bilanţ. În cursul perioadei de evidenţă se creditează cu toate „+" postului de pasiv şi se debitează cu toate „–" postului respectiv. La sfârşitul perioadei de evidenţă poate avea un sold final creditor sau egal cu zero.

În mod schematic, aceste reguli se figurează astfel:

Scanned with OKEN Scanner

CONT DE ACTIV	
DEBIT	CREDIT
Sold iniţial „+"	„–" (Sold final debitor)

CONT DE PASIV	
DEBIT	CREDIT
„–" (Sold final creditor)	Sold iniţial „+"

Cunoscând aceste reguli se pot defini (pe lângă Activul şi Pasivul bilanţului) şi cele două secţiuni ale contului:

DEBIT – secţiunea din stânga contului în care se înregistrează: soldul iniţial (postul din activul bilanţului), creşterile („+") unui post de activ şi micşorările („–") unui post de pasiv.

CREDIT – secţiunea din dreapta contului în care se înregistrează: soldul iniţial (postul din pasivul bilanţului), creşterile („+") unui post de pasiv şi micşorările („–") unui post de activ.

Aceste două procedee – bilanţ şi cont – sunt în strânsă dependenţă reciprocă, conturile îşi au originea în bilanţ, iar bilanţul se întocmeşte pe baza datelor din conturi.

3.3 Corespondenţa conturilor, analiza contabilă, formula contabilă şi dubla înregistrare în conturi

Activitatea care se desfăşoară trebuie înregistrată în contabilitate, utilizând pe lângă bilanţ şi conturile.

Operaţiunile economice modifică întotdeauna două posturi de bilanţ. Dacă vrem să arătăm acest lucru cu ajutorul conturilor vom constata:

Scanned with OKEN Scanner

Prima formulă: A + X – X = P, în care cele două posturi sunt de activ, unul cu „+" şi altul „–". În locul celor două posturi de bilanţ se vor folosi două conturi, respectiv un cont de activ cu „+" şi celălalt cont tot de activ cu „–". După regulile de funcţionare a conturilor – contul de activ cu „+" se debitează, iar contul de activ cu „–" se creditează.

A	+	X	=	D
A	–	X	=	C

Făcând acelaşi raţionament pentru următoarele trei formule de modificare a bilanţului se constată următoarele:

	P + X = C
A = P + X – X	
	P – X = D
	A + X = D
A + X = P + X	
	P + X = C
	A – X = C
A – X = P – X	
	P – X = D

Astfel, un cont nu poate funcţiona decât împreună cu alt cont, unul modificându-şi secţiunea din stânga – Debitul, iar celălalt secţiunea din dreapta – Creditul.

Legătura care se stabileşte între două conturi care se modifică în urma unei operaţiuni economice, se numeşte corespondenţa conturilor, iar conturile sunt conturi corespondente.

Corespondenţa conturilor se menţionează sub forma unei egalităţi numită formulă contabilă şi este alcătuită din trei elemente:

1) *contul care se debitează* (deci contul care îşi modifică debitul cu o sumă) şi care se scrie în stânga semnului egal;

Scanned with OKEN Scanner

2) *contul care se creditează* (deci contul care îşi modifică creditul cu aceeaşi sumă) şi care se scrie în dreapta semnului egal;

3) *semnul egal* „ = " care se scrie între cele două conturi corespondente.

Stabilirea corespondenţei conturilor şi a formulei contabile, pentru fiecare operaţiune economică se poate face cu ajutorul analizei contabile – un raţionament care presupune parcurgerea următoarelor faze:

- cunoaşterea naturii operaţiunii economice (consum, plată, obţinerea producţiei, livrarea ei etc.);
- stabilirea conturilor afectate, prin modificarea simultană şi cu aceeaşi valoare (adică stabilirea conturilor corespondente pentru operaţiunea economică dată);
- stabilirea felului conturilor (adică „de activ" sau „de pasiv") şi a sensului modificării („+", „–");
- precizarea secţiunii de „debit" şi „credit" în care se va face înregistrarea;
- întocmirea formulei contabile.

Înregistrarea operaţiunilor economice în conturile corespondente, de două ori cu aceeaşi valoare (sumă) – odată în debitul unui cont şi a doua oară în creditul contului corespondent se numeşte dublă înregistrare în conturi. Legătura reciprocă între debitul unui cont şi creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operaţiilor economice şi financiare în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de corespondenţa conturilor, iar conturile între care se stabileşte o astfel de legătură se numesc conturi corespondente.

În funcţie de modificările pe care le produc operaţiile economice sau financiare în bilanţ, corespondenţa conturilor se poate stabili:

- fie numai între conturi de activ, când modificările se produc doar în

Scanned with OKEN Scanner

activul bilanţului;

- fie numai între conturi de pasiv, când modificările se produc doar în pasivul bilanţului;
- fie între conturi din ambele părţi ale bilanţului, atunci când operaţia economică sau financiară produce modificări concomitent şi cu aceeaşi sumă în ambele părţi ale bilanţului.

Această „lege" a dublei înregistrări în conturi, alături de principiul „egalităţii bilanţiere" stau la baza întregii contabilităţi, motiv pentru care aceasta se numeşte şi „contabilitate în partidă dublă" sau „sistem de contabilitate digrafic".

3.4 Planul de conturi

Contabilitatea foloseşte în activitatea sa un instrument de lucru numit plan de conturi.

Planul general de conturi, reprezintă sintaxa întregului mecanism de reprezentare şi calcul al situaţiei patrimoniului şi al rezultatului obţinut. Cu ajutorul planului de conturi sunt stabilite conturile care se vor folosi la înregistrarea operaţiunilor economice pentru a se obţine cele mai reprezentative informaţii necesare conducerii şi controlului întregii activităţii din unitatea economică.

Planul de conturi permite unificarea contabilităţii şi dă acesteia un caracter stabil şi unitar. În planul de conturi, care este o listă, se înscriu, după anumite reguli, toate conturile care se folosesc în contabilitatea unităţii. Conturile se sistematizează în clase de conturi, care cuprind conturi cu acelaşi conţinut economic şi au, de regulă, reguli de funcţionare identice.

Scanned with OKEN Scanner

În planul de conturi, pe lângă denumire, conturile au şi un simbol (format din cifre) şi care uşurează operaţiunile de utilizare.

Potrivit „Legii contabilităţii" fost elaborat un plan de conturi general, alcătuit din 9 clase de conturi:

- Clasa 1 Conturi de capitaluri
- Clasa 2 Conturi de imobilizări
- Clasa 3 Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
- Clasa 4 Conturi de terţi
- Clasa 5 Conturi de trezorerie
- Clasa 6 Conturi de cheltuieli
- Clasa 7 Conturi de venituri
- Clasa 8 Conturi speciale
- Clasa 9 Conturi interne de gestiune

În România, sistemul contabil general adoptat de entităţile din agricultură prelucrează date la toate activităţile (cultură şi refacere, zootehnie, exploatarea pădurilor, punerea în valoare a masei lemnoase, creşterea şi valorificarea vânatului, salmonicultura etc.) pentru care conducerea entităţii dispune de informaţii numerice, având ca suport documente justificative şi exprimate în etalon bănesc care trebuie să servească prognozării, controlului şi prezentării situaţiilor financiare şi performanţelor acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

BALANŢA DE VERIFICARE

Contabilitatea, ca sursă de informaţii pentru conducerea, organizarea şi desfăşurarea activităţii unei unităţi economice, trebuie să reflecte realitatea. În acest scop, contabilitatea utilizează un instrument propriu de verificare a respectării conceptelor de bază: dubla reprezentare din bilanţ şi dubla înregistrare în conturi, instrument numit – balanţa de verificare.

Balanţa de verificare este un tablou care cuprinde: simbolul şi denumirea conturilor folosite în cursul perioadei de gestiune, soldurile iniţiale, rulajele debitoare şi creditoare şi soldurile finale.

Balanţa de verificare este, practic, un tablou enumerativ al tuturor conturilor din Cartea Mare, care furnizează informaţii în legătură soldurile iniţiale şi finale, rulajele, totalul sumelor, la data întocmirii ei. Ea este un instrument de sinteză a informaţiilor reflectate în conturi la un anumit moment (lună, trimestru, semestru, an).

Conţinutul şi forma de prezentare a balanţelor de verificare poate fi diferit în funcţie de:

a) tipul conturilor pentru care se întocmesc:
- balanţe de verificare ale conturilor sintetice şi
- balanţe de verificare ale conturilor analitice.

b) complexitatea informaţiilor pe care le conţin:
- balanţe de verificare cu o singură egalitate;
- balanţe de verificare cu două egalităţi;

Scanned with OKEN Scanner

- balanţe de verificare cu trei egalităţi;
- balanţe de verificare cu patru egalităţi.

Balanţa de verificare controlează exactitatea înregistrărilor din conturi prin existenţa unor egalităţi valorice, şi anume:

- totalul (suma soldurilor iniţiale debitoare) este egal cu totalul (suma) soldurilor iniţiale creditoare, deoarece aceste totaluri reprezintă activul şi pasivul bilanţului iniţial, care sunt în relaţia

$$A = P$$

$$\sum S.i.d. = \sum S.i.c.$$

Dacă nu există această egalitate valorică, înseamnă că soldurile iniţiale au fost preluate greşit din bilanţ şi se fac corecturile necesare;

- totalul (suma) rulajelor debitoare este egal cu totalul (suma) rulajelor creditoare, ca urmare a dublei înregistrări în conturi:

$$\sum R.d. = \sum R.c.$$

Dacă nu există această egalitate valorică înseamnă că înregistrarea în conturi a fost făcută greşit şi se fac corecturile necesare;

- totalul (suma) soldurilor finale debitoare egal cu totalul (suma) soldurilor finale creditoare, deoarece aceste totaluri reprezintă activul şi pasivul bilanţului final, întocmit tocmai pe baza acestor solduri finale:

$$\sum S.f.d. = \sum S.f.c.$$

Dacă nu există această egalitate valorică înseamnă că soldurile finale au fost greşit calculate şi se refac calculele respective.

Cu toate aceste posibilităţi de îndreptare a diferitelor erori de înregistrare în conturi, balanţa de verificare are această funcţie limitată.

Pe lângă această funcţie de bază (funcţie de control), balanţa de verificare mai îndeplineşte şi:

Scanned with OKEN Scanner

- funcţia de legătură între contul sintetic şi conturile analitice ale acestuia, prin întocmirea balanţelor de verificare analitice;
- funcţia de legătură între conturi şi bilanţ, prin folosirea datelor din balanţă (solduri finale) la întocmirea bilanţului final;
- funcţia de grupare, centralizare a datelor din contabilitate, înregistrate pe o perioadă de timp dată, într–o singură situaţie care furnizează o gamă variată de informaţii economice.

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi, este cea mai simplă balanţă şi cuprinde:

I serie: rulaje debitoare şi creditoare (Rd, Rc);

a II-a serie: solduri finale debitoare şi creditoare (Sfd, Sfc).

De regulă, această balanţă se întocmeşte lunar şi se numeşte balanţă de rulaje.

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi, este cea mai des folosită şi are, faţă de balanţa cu două serii, o serie de egalităţi în plus – solduri iniţiale debitoare şi creditoare (Sid, Sic).

I serie: Sid şi Sic (solduri iniţiale debitoare şi creditoare);

a II-a serie: Rd şi Rc (rulaje debitoare şi creditoare);

a III-a serie: Sfd şi Sfc (solduri finale debitoare şi creditoare).

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi are o serie de egalităţi în plus, faţă de cea cu trei serii – sume debitoare şi creditoare (Smd, Smc).

Acestea se calculează:

$$Smd = Sid + Rd$$
$$Smc = Sic + Rc$$

Scanned with OKEN Scanner

I serie: Sid şi Sic (solduri iniţiale debitoare şi creditoare);

a II-a serie: Rd şi Rc (rulaje debitoare şi creditoare);

a III-a serie: Smd şi Smc (sume debitoare şi creditoare);

a IV-a serie: Sfd şi Sfc (solduri finale debitoare şi creditoare).

Balanţa de verificare „şah" are avantajul că permite depistarea erorilor strecurate în corespondenţa conturilor.

Balanţa de verificare, aşa cum s–a arătat, se prezintă sub forma unui tabel în care se înscriu în primul rând toate conturile, cu denumirea lor, utilizate în perioada pentru care se întocmeşte.

Apoi se extrag din conturi datele necesare completării primelor două serii, adică soldurile iniţiale debitoare care se înscriu în coloana de debit, soldurile iniţiale creditoare în coloana de credit, rulajul debitor şi creditor, în coloanele respective.

Se verifică exactitatea datelor, prin însumarea coloanelor şi existenţa egalităţilor arătate, în caz contrar, se caută eroarea şi se corectează.

După care se trece la stabilirea pentru fiecare cont a soldului final (cu ajutorul formulelor arătate) şi înscrierea acestuia în coloana de debit sau credit, după cum este un sold final debitor sau creditor.

Se verifică şi corectitudinea acestor calcule, prin însumarea lor şi existenţa egalităţii valorii totale. În caz contrar se refac calculele până se obţine exactitatea lor.

Simbolul conturilor	Denumirea Conturilor	Solduri initiale		Rulaje		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C

Scanned with OKEN Scanner

Balanţa de verificare este un instrument extrem de util pentru contabil, deoarece cu ajutorul ei se pot identifica diverse tipuri de greşeli, cum sunt:

Erori de înregistrare în conturi determinate de: nerespectarea principiului dublei înregistrări, nerespectarea egalităţii sumelor debitoare şi creditoare în cadrul formulelor contabile compuse, calculul greşit privind elementele structurale ale contului şi altele.

Erori de întocmire a balanţelor de verificare determinate de: preluarea greşită a informaţiilor din Cartea – Mare, adunarea eronată ale coloanelor din balanţă etc. Pentru a corecta acest tip de erori, se face verificarea egalităţilor specifice balanţelor de verificare, operaţii de punctare, prin repetarea calculelor etc.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

DOCUMENTE DE EVIDENȚĂ OPERATIVĂ

5.1 Noţiunea, importanţa, întocmirea şi prelucrarea documentelor contabile

Unul dintre procedeele metodei contabilităţii este acela al *documentaţiei,* care presupune ca toate operaţiunile economico-financiare care afectează patrimoniul trebuie fundamentate şi justificate prin acte scrise (documente justificative) înainte de înregistrarea în conturi.

Contabilitatea are drept caracteristică – înregistrarea operaţiunilor economice numai dacă sunt înscrise în acte doveditoare, denumite documente de evidenţă.

Documentele de evidenţă sunt deci acte scrise în care se evidenţiază operaţiunile economice în momentul în care se produc, cu scopul de a folosi ca dovadă a efectuării lor.

Documentele justificative stau la dispoziţia acţionarilor, cenzorilor, organelor fiscale şi altor organe de control pentru a se verifica modul de desfăşurare a activităţii, a respectării dispoziţiilor legale referitoare la calculul şi plata impozitelor şi taxelor.

Structura documentelor de evidenţă este particularizată în funcţie de tipul operaţiunii în cauză, dar există câteva elemente obligatorii, şi anume:

- denumirea documentului (exemple: factură, extras de cont, nota de intrare-recepţie, ştat de plată a salariilor, bon de consum etc.);
- antetul care cuprinde denumirea şi adresa agentului economic care a

Scanned with OKEN Scanner

emis documentul;

- denumirea părţilor care au contribuit la efectuarea operaţiilor consemnate;
- numărul şi data documentului;
- descrierea operaţiilor economico-financiare, uneori cu specificarea bazei actului normativ care a stat la baza înregistrării;
- semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiilor economice, şi ale celor cu funcţii de control financiar preventiv;
- alte elemente care asigură o consemnare completă a operaţiilor în documente.

Condiţiile necesare pentru ca un document contabil să fie considerat valabil sunt următoarele: să fie scris clar şi citeţ, eliminându-se orice controversă sau posibilitate de interpretare, să nu conţină ştersături sau corecturi, să aibă anulate rândurile libere, să fie întocmit în termenul legal, să conţină date exacte şi reale, sumele pentru valori băneşti să fie scrise în cifre şi litere.

5.2 Clasificarea documentelor

În vederea uniformizării şi eliminării de inadvertenţe legate de utilizarea şi completarea documentelor contabile, Ministerul Finanţelor a elaborat Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor contabile tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, pentru activitatea financiară şi contabilă.

Acest nomenclator prezintă modelele şi instrucţiunile de folosire a documentelor.

Scanned with OKEN Scanner

5.3 *Documente justificative, baza înregistrărilor în contabilitate*

Legea contabilităţii stipulează faptul că orice operaţie patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind, astfel, calitatea de document justificativ.

Documentele justificative conţin diverse elemente, care pot fi clasificate în elemente comune şi specifice.

O etapă premergătoare înregistrării în contabilitate este *prelucrarea documentelor* justificative, care presupune sortarea documentelor pe operaţii, cumularea mai multor documente justificative în centralizatoare, verificarea de formă, de fond şi aritmetică.

Urmează *analiza şi contarea* documentelor justificative prin indicarea simbolurilor conturilor debitoare şi creditoare. Înregistrarea se face fie document cu document, fie pe baza unui document centralizator care adiţionează date în mai multe documente justificative al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

Neîntocmirea, întocmirea eronată şi/sau neutilizarea documentelor justificative în conformitate cu normele metodologice se sancţionează conform legii.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic prin înscrierea documentelor în ordinea datei de intrare sau consemnare şi sistematic în registrele de contabilitate.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii prevăzute de art. 21 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, editate cu ajutorul tehnicii de calcul, vor fi numerotate, şnuruite, parafate şi înregistrate în evidenţa unităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Arhivarea documentelor este obligatorie, conform normelor legale în vigoare. Acestea prevăd însă termene diferite de păstrare a documentelor în arhivă. Astfel, registrele de contabilitate şi documentele justificative trebuie păstrate timp de 10 ani, cu excepţia statelor de plată a salariilor şi a situaţiilor financiare anuale care se păstrează timp de 50 de ani.

În cuprinsul oricărui document emis de către o entitate trebuie să se menţioneze şi elementele prevăzute de legislaţia în domeniu, respectiv forma juridică, codul de identificare fiscală şi capitalul social, după caz.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condiţiile în care furnizează toate informaţiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor care le-au înregistrat in contabilitate.

Documentele justificative provenite din tranzacţii/operaţiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderou de achiziţie/carnet de comercializare, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.

Carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol este reglementat de Legea nr. 145/2014 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieţei produselor din sectorul agricol. În cazul în care documentele se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenţii civile, încheiate în acest scop, precum şi documentul prin care se face dovada plăţii.

Scanned with OKEN Scanner

Documentele financiar-contabile pot fi întocmite şi într-o pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în altă limbă şi altă monedă, dacă acest fapt este prevăzut expres contabilitate, să se respecte următoarele reguli în continuare legea contabilităţii, contabilitatea se ţine în limba română şi în moneda naţională. Contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine atât în moneda naţională, cât şi în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.Prin valută se înţelege altă monedă decât moneda naţională.

În condiţiile în care documentele financiar-contabile (documentele justificative şi documentele contabile) sunt întocmite şi preluate în contabilitate prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, semnătura nu constituie element obligatoriu. În astfel de situaţii trebuie să se stabilească prin proceduri proprii modalităţi de identificare a persoanelor care au iniţiat, dispus şi aprobat, după caz, efectuarea operaţiunilor respective.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz. În documentele financiar-contabile nu sunt admise ştersături, modificări sau alte asemenea procedee, şi nici lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, concomitent înscriindu-se alături textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului şi se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul, menţionându-se şi data efectuării corecturii.

În cazul documentelor financiar-contabile la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se

Scanned with OKEN Scanner

justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricţii, documentul întocmit greşit se anulează şi se păstrează sau rămâne în carnetul respectiv.

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operaţii de predare-primire a valorilor materiale şi a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât şi a primitorului.

Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operaţiunilor economice.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire".

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operaţiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme. Pentru situaţii în care, prin reglementări speciale, se prevede că documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv.

Păstrarea documentelor justificative, a registrelor de contabilitate şi a celorlalte documente financiar-contabile se face, după caz, la domiciliul fiscal, la sediul social sau la sediile secundare, pe hârtie sau pe suport electronic. Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viaţă mai mare de 5 ani se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viaţă utilă a acestora.

În caz de încetare a activităţii societăţilor, documentele financiar-contabile se păstrează în conformitate cu prevederile Legii societăţilor nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie,

Scanned with OKEN Scanner

după caz.

Arhivarea documentelor financiar-contabile în format hârtie se face în conformitate cu prevederile legale şi cu respectarea următoarelor reguli generale: documentele financiar-contabile se pot păstra, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, şi de către operatori economici autorizaţi, potrivit legii, în prestarea de servicii arhivistice. Răspunderea privind păstrarea documentelor financiar – contabile revine administratorului ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării entităţii beneficiare.

5.4 Registrele de contabilitate

Documentele de evidenţă contabilă, denumite în activitatea practică registre contabile, au *caracter obligatoriu* pentru toate unităţile patrimoniale, asigurând înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor consemnate în documentele primare.

Ele iau forme diferite: foi volante, registre, fişe, documente informatice legate sub formă de registru, având un conţinut şi structură adecvate scopului pentru care au fost elaborate.

În funcţie de destinaţia sau scopul pentru care se folosesc, distingem: registre pentru evidenţa cronologică, registre pentru evidenţa sistematică, registre combinate.

Registrele pentru evidenţa cronologică asigură înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în ordinea datei când au avut loc. Din această categorie fac parte Registrul-jurnal, Registrul-jurnal de încasări şi plăţi, note contabile etc. Registrul-jurnal este un registru obligatoriu, dar în conformitate cu legislaţia actuală, notele de contabilitate nu mai constituie

Scanned with OKEN Scanner

registre obligatorii, deoarece funcţiile acestora sunt preluate de Registrul – jurnal.

Registrele pentru evidenţa sistematică asigură gruparea şi înregistrarea operaţiilor economico-financiare în funcţie de natura acestora, precum şiîn raport de data efectuării lor. Din această categorie menţionăm: Registrul Cartea Mare, Registrul-inventar, fişa de cont pentru operaţii diverse, fişa de cont „maestru – şah".

Registrele combinate se utilizează atât pentru înregistrarea cronologică, cât şi pentru cea sistematică, precum şi pentru evidenţa analitică. În această categorie se încadrează actualele jurnale folosite în cadrul formei de contabilitate pe jurnale.

Legea contabilităţii şi Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii prevede ca principalele registre care se folosesc sunt: Registrul – jurnal, Registrul – inventar şi Cartea Mare. Asociaţiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente pot să înregistreze operaţiile patrimoniale numai prin folosirea Registrului-jurnal de încasări şi plăţi.

Contabilitatea analitică se poate ţine fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul altor formulare comune (fişa de cont analitic pentru valori materiale, fişa de cont pentru operaţiuni diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop.

Înregistrările în jurnale se fac în mod cronologic în tot cursul lunii (perioadei) sau numai la sfârşitul lunii (perioadei), fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operaţiunile aferente lunii (perioadei) respective, care sunt consemnate cronologic în acestea.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

6.1 Importanţa şi funcţiile inventarierii

Activitatea de producţie zilnică ce se desfăşoară în unităţile agricole, concretizată în numeroase operaţii economice este înregistrată în contabilitate cu ajutorul conturilor – acestea arătând existenţa la un moment dat, dar şi modificările elementelor patrimoniale.

Datorită unor cauze diferite, unele modificări nu pot fi evidenţiate în momentul apariţiei lor, ceea ce duce la neconcordanţa între existenţa reală a mijloacelor şi situaţia lor din contabilitate, şi anume: evaporarea şi uscarea unor produse prin păstrare; creşterea în greutate a animalelor tinere şi a celor puse la îngrăşat, plusuri şi minusuri care rezultă din manipularea unor mijloace, erori de măsurare, degradări şi pierderi datorită unor păstrări necorespunzătoare, sustrageri şi lipsuri, neîntregistrarea sau înregistrarea greşită a documentelor privind cantitatea şi calitatea mijloacelor economice, etc.

De aceea, este necesar ca la anumite intervale de timp să se facă o verificare pe teren a existenţei reale a mijloacelor economice prin inventariere.

Inventarierea reprezintă acţiunea de constatare faptică, la o anumită dată, a existenţei tuturor elementelor care formează patrimoniul unităţii, de

Scanned with OKEN Scanner

comparare a datelor reale constatate cu cele din evidenţă şi de punere de acord a acestor date.

Prin inventariere se stabilesc la un moment dat, prin numărare, măsurare, cântărire şi estimare, atât existenţele de mijloace materiale concrete sau transformate în drepturi, cât şi obligaţiile faţă de stat şi faţă de alte organizaţii sau persoane.

Inventarierea este un procedeu important al contabilităţii cu ajutorul căruia se asigură realitatea datelor din contabilitate, se verifică integritatea proprietăţii publice şi private, modul de gospodărire şi păstrare a acesteia şi se depistează lipsurile, sustragerile, risipa, degradările şi cei care se fac vinovaţi de ele.

Cu ajutorul inventarierii se pot stabili stocurile de materiale supranormative, rezervele existente în unitate şi produsele nevandabile sau greu vandabile.

Inventarierea este baza de plecare pentru deschiderea contabilităţii în unităţile nou înfiinţate, furnizând date în vederea întocmirii bilanţului iniţial al unităţii.

6.2 Clasificarea inventarierilor

Inventarierea poate fi clasificată:

a) după perioada la care se execută;

b) după gradul de extindere al acesteia.

După perioada la care se execută, inventarierea este periodică şi anuală.

Inventarierea periodică se efectuează în cursul anului la anumite date fixe (prevăzute de lege) sau ocazional, impusă de o anumită situaţie specială: predarea şi primirea unei gestiuni, producerea unor calamităţi

Scanned with OKEN Scanner

naturale (incendii, inundaţii), sesizarea unor nereguli în gestiune, desfiinţarea sau contopirea unor unităţi economice. Această inventariere are drept scop asigurarea integrităţii proprietăţii fiecărei unităţi.

Inventarierea anuală se execută la sfârşitul anului, ca o lucrare premergătoare întocmirii bilanţului şi a celorlalte lucrări de sinteză cu scopul ca datele înscrise în aceste situaţii să prezinte realitatea mijloacelor din unitate. Este o operaţie complexă, care necesită un volum mare de muncă şi se execută potrivit unor dispoziţii legale.

După gradul de extindere, inventarierea poate fi parţială şi generală.

Inventarierea parţială se efectuează asupra unui grup de mijloace (materiale, produse, mijloace băneşti) sau asupra bunurilor aflate gestiunea unei persoane.

Inventarierea generală cuprinde toate elementele patrimoniale şi are drept scop verificarea realităţii datelor din contabilitate.

Inventarierea anuală este în mod obligatoriu o inventariere generală. Inventarierile periodice, ocazionale, sunt inventarieri parţiale, dar impuse de anumite situaţii pot fi şi generale.

6.3 Etapele inventarierii

Inventarierea este o lucrare complexă, iar pentru reuşita ei este necesar să fie bine organizată şi corect efectuată.

Inventarierea se organizează pe baza unui plan care precizează persoanele responsabile şi cuprinde patru etape de desfăşurare:

a) pregătirea inventarierii;

b) constatarea, descrierea şi evaluarea elementelor inventariate (inventarierea propriu–zisă);

Scanned with OKEN Scanner

c) compararea cu datele contabile şi stabilirea diferenţelor de inventar;

d) punerea de acord a datelor contabilităţii cu existentul stabilit la inventariere.

a) **Pregătirea inventarierii** reprezintă faza de care depinde în cea mai mare parte reuşita inventarierii.

Conducerea unităţii stabileşte comisiile de inventariere şi numeşte, prin dispoziţie scrisă, pe membrii acesteia, care pot fi lucrători contabili şi cadre de specialitate. Din comisii nu pot face parte gestionarii, însă inventarierea se face în mod obligatoriu în prezenţa lor. Numărul de comisii variază în funcţie de volumul de mijloace ce urmează a fi inventariate. Contabilul şef al unităţii instruieşte membrii comisiilor asupra modului de desfăşurare şi a documentelor ce trebuiesc întocmite şi pune la dispoziţia acestora aparatele de măsurat şi imprimatele necesare.

În această perioadă gestionarilor le revine sarcina de a ordona, sorta şi eticheta mijloacelor ce urmează să fie inventariate, iar înainte de începerea acţiunii de inventariere dau declaraţii scrise că au înregistrat şi au predat la contabilitatea unităţii toate documentele privind mişcarea bunurilor materiale.

b) **Constatarea, descrierea şi evaluarea elementelor inventariate** (inventarierea propriu–zisă) are drept scop stabilirea cu exactitate a tuturor mijloacelor existente. Diversitatea mare şi particularităţile mijloacelor inventariate impune folosirea unor modalităţi adecvate de constatare, ca de exemplu: mijloacele fixe, obiectele de inventar, materialele şi unele produse sunt numărate, măsurate sau cântărite; produsele cu volum mare (furajele, vinul şi ţuica) sunt cubate; animalele tinere şi cele puse la îngrăşat sunt numărate şi cântărite; animalele de producţie şi de muncă sunt doar numărate; mărfurile şi produsele care se găsesc „pe drum" sunt înregistrate

Scanned with OKEN Scanner

pe baza datelor înscrise în documentele însoţitoare; creanţele şi obligaţiile se stabilesc pe baza extraselor de cont confirmate de debitori sau primite de la creditori; disponibilităţile bancare sunt confirmate de bancă.

Toate mijloacele constatate, exprimate în etalon natural, se înscriu în listele de inventariere.

Mijloacele care nu au fost văzute şi numărate de către comisie nu pot fi trecute în listele de inventariere, iar cele care sunt deteriorate sau neutilizabile se trec în liste separate.

Listele de inventariere trebuiesc întocmite cu atenţie, să nu conţină ştersături sau modificări şi să fie semnate de membrii comisiei şi de către gestionar.

Elementele inventariate sunt evaluate în funcţie de cantitatea înscrisă şi de preţul folosit la înregistrarea lor în contabilitate.

c) **Compararea cu datele contabilităţii şi stabilirea diferenţelor de inventar**, se face prin înscrierea în listele de inventariere a soldurilor din contabilitate pentru fiecare mijloc în parte. Din compararea acestor date pot rezulta diferenţe care reprezintă plusuri sau minusuri.

Plusurile de inventar provin din înregistrarea eronată în actele contabile, din folosirea unor aparate de măsurat defecte sau din intenţia de înstrăinare.

Lipsurile de inventar, în funcţie de cauzele care le–au produs se pot grupa în:

- lipsurile neimputabile, care se produc în mod normal şi sunt prevăzute în actele normative;
- lipsurile imputabile datorate unei proaste gospodăriri, neglijenţei, gestionării necorespunzătoare şi sustragerilor de care se fac vinovate unele persoane.

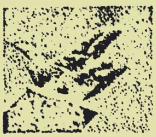
Scanned with OKEN Scanner

Comisia de inventariere stabileşte cauzele şi analizează condiţiile în care au apărut diferenţele de inventar, persoanele responsabile şi face propuneri pentru imputaţii şi tragere la răspundere a acestora.

Rezultatele inventarierii şi documentele întocmite se predau la contabilitatea unităţii pentru înregistrarea diferenţelor constatate.

d) **Punerea de acord a datelor contabilităţii cu existentul stabilit la inventariere sau nivelarea diferenţelor de inventar** este etapa de înregistrare a diferenţelor constatate astfel încât datele din contabilitate să fie aduse la nivelul celor existente în realitate. De menţionat faptul că nu este admisă compensarea minusurilor cu plusurile decât la mijloacele de acelaşi fel, uşor confundabile şi cu aceeaşi valoare unitară, în aceeaşi perioadă de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner



CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA ŞI GESTIUNEA PRINCIPALELOR CATEGORII ECONOMICE

7.1 Contabilitatea capitalurilor

Indiferent de tipul sau forma juridică, înfiinţarea unei unităţi patrimoniale necesită existenţa unei anumite sume iniţiale, numită **capital**, cu ajutorul căruia acesta îşi începe activitatea. Acesta reprezintă o sursă stabilă şi permanentă de formare şi finanţare a activului, care exprimă obligaţia unităţii patrimoniale faţă de cei care participă la constituirea capitalului, indiferent că sunt persoane fizice sau juridice.

În funcţie de criteriul de provenienţă, capitalurile întreprinderii se pot structura astfel:

a) Capitaluri proprii

Reprezintă echivalentul aporturilor de capital aduse de întreprinzătorul individual, asociaţi sau acţionari, la constituirea întreprinderii, şi aparţine de drept acestora.

În structura capitalului propriu se includ următoarele elemente:

- capital social subscris, vărsat şi nevărsat;
- prime legate de capital;
- rezerve (legale, statutare sau contractuale, alte rezerve);
- rezultatul exerciţiului;
- rezultatul reportat din exerciţiile financiare precedente.

Capitalul propriu se formează iniţial din aporturi în bani şi în natură,

Scanned with OKEN Scanner

sub forma diferitelor categorii de active imobilizate sau de active circulante aduse de către asociaţi sau acţionari.

b) Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Reprezintă rezerve constituite la sfârşitul fiecărui exerciţiu, pe seama cheltuielilor, cu scopul acoperirii unor cheltuieli generate de riscuri şi pierderi posibile şi reversibile care s-ar putea produce în exerciţiul următor.

c) Capitaluri atrase

Reprezintă partea din capitalul împrumutat care provine de la terţe per soane în raport cu întreprinderea şi care este rambursabil la un anumit termen (lung – peste un an sau scurt – sub un an) şi pentru care, de regulă, se plătesc dobânzi.

În structura capitalului străin se cuprind următoarele elemente:

- împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni;
- credite bancare pe termen lung;
- datorii legate de imobilizările financiare;
- alte împrumuturi şi datorii;
- dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate.

Capitalul propriu împreună cu capitalul atras pe termen lung formează *capitalul permanent.* Capitalul social este fracţionat în părţi egale, numite *acţiuni* în cazul societăţilor de capitaluri şi *părţi sociale* în cazul societăţilor de persoane.

Persoanele care cumpără acţiuni se numesc ***acţionari,*** iar cei care cumpără părţi sociale se numesc ***asociaţi.***

Aceştia primesc anual, în cazul în care firma înregistrează beneficii, o cotă parte din profit, numită ***dividend,*** pentru capitalul investit în cadrul unităţii. Valoarea dividendelor se stabileşte la finele exerciţiului financiar, în funcţie de mărimea profitului şi de politica firmei (cointeresare a acţiona-

Scanned with OKEN Scanner

rilor/asociaţilor sau reinvestire a profitului).

La înfiinţarea unei societăţi comerciale au loc următoarele operaţii economico-financiare:

- efectuarea *cheltuielilor de constituire* de către iniţiatorii societăţii comerciale (fondatori). Acestea cuprind: cheltuieli de înmatriculare a societăţii la Registrul Comerţului, cheltuieli cu editarea acţiunilor, cheltuieli de publicitate etc.;
- *subscrierea capitalului* este acea operaţie prin care subscriptorul declară şi semnează pentru suma de bani şi valoarea bunurilor cu care seangajează să participe la constituirea unei societăţi comerciale;
- *aportul* în natură trebuie depus integral la societate în momentul constituirii, iar aportul în bani, o parte din acesta se poate depune la data constituirii societăţii, iar cealaltă parte poate fi depusă ulterior, într-un interval detimp care să nu depăşească un an;
- *vărsarea capitalului* este operaţiunea de depunere la societate a aporturilor în bani şi în natură subscrise.

Pentru evidenţierea acţiunilor subscrise şi a aportului în bani şi în natură, precum şi a altor operaţii economice legate de formarea capitalului se utilizeazăconturile: 101 „Capital", 456 „Decontări cu acţionari/asociaţi privind capitalul"şi alte conturi de mijloace materiale şi băneşti.

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat" reflectă procesul de subscriere a capitalului. După conţinutul economic este un cont de capitaluri proprii,iar după funcţia contabilă este un cont de pasiv.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat" reflectă procesul de depunere unor aporturi în numerar sau/şi în natură de către acţionari/asociaţi.

După conţinutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcţia contabilă, un cont de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" reflectă relaţiile unităţii patrimoniale cu proprietarii, înregistrând şi controlând aporturile subscrise de asociaţi şi acţionari pentru constituirea şi creşterea capitalului social sau relaţiile generate de retragerea unor aporturi.

Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung şi mediu

Creditele pe termen lung şi mediu sunt o componentă a capitalurilor permanente şi reprezintă o sursă de finanţare cu caracter durabil. Pentru înregistrare se foloseşte contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu" un cont de pasiv care se creditează cu valoarea creditului contractat; şi se debitează cu sumele rambursate.Soldul creditor reprezintă creditele bancare neajunse la scadenţă.

Contabilitatea rezultatelor economic – financiare

Rezultatele economic – financiare ale activităţii desfăşurate de o unitate economică într-o perioadă de timp sunt reprezentate de profit sau pierderi şi se determină la sfârşitul exerciţiului financiar, ca diferenţă între totalul veniturilor realizate şi totalul cheltuielilor aferente.

Evidenţa rezultatelor se ţine cu ajutorul contului 121 „Profit şi pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului".

Contul 121 „Profit şi pierdere" este un cont bifuncţional şi preia la sfârşitul fiecărei luni în debit soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli, iar în credit soldurile creditoare ale conturilor de venituri. Soldul creditor reprezintă profitul realizat iar soldul debitor arată pierderea înregistrată.

Contul 129 „Repartizarea profitului" este un cont de activ care se debitează cu repartizarea profitului pe diverse destinaţii (mărirea capitalului social, rezerve etc.) şi se creditează cu profitul net repartizat.Soldul debitor reprezintă repartizările din profit efectuate în cursul anului

Scanned with OKEN Scanner

7.2 Contabilitatea şi gestiunea activelor imobilizate

7.2.1 Generalităţi

Unităţile agricole dispun de un ansamblu de factori de natură materială (pământ, materii prime, utilaje, adăposturi, animale), umană şi financiară, pe care îl utilizează în scopul obţinerii diferitelor produse: grâu, porumb, soia, lapte, carne, ouă, lână etc.

Aceşti factori pot fi însă combinaţi în cantităţi diferite, în funcţie de tipul producţiei, volumul acesteia şi tehnologia de obţinere. Unii dintre ei sunt ficşi (suprafaţă de teren, numărul şi capacitatea adăposturilor, numărul de maşini), alţii sunt variabili (cantitatea de furaje, de material seminal, de seminţe pentru cultura furajelor, de îngrăşăminte etc.).

Există factori care pot fi substituiţi, în condiţiile în care nu sunt suficienţi, cu alţi factori în exces, dar în raporturi determinate de natura lor, conţinutul şi valoarea acestora, de volumul producţiilor dorite.

De asemenea, apar variante diferite de combinare a culturilor şi a speciilor de animale, a produselor, în raport cu volumul factorilor ficşi: exemplu – creşterea vacilor împreună cu creşterea oilor, cultivarea cerealelor cu cea a plantelor tehnice, în funcţie de modul în care se repartizează între ele suprafeţele, resursele financiare sau cele umane.

Rezultă că, în cadrul unei unităţi agricole, a unei exploataţii zootehnice, aşa cum arată şi Lecouteau încă din 1879 în lucrarea „*Tratat de economie rurală*", este necesar a „*a se realiza armoniile între producţii, între factorii de producţie şi între producţii şi factorii de producţie*", ceea ce, în esenţă, înseamnă să ştii să conduci.

Chombart de Lauwe, referindu-se la aceste aspecte, afirmă că „*arta de a combina rentabil*" defineşte de fapt gestiunea economică, subliniind

Scanned with OKEN Scanner

obiectivul principal al gestiunii, dar şi faptul că activitatea de combinare este o activitate complexă, o artă, care are nişte fundamente şi legităţi.

Profesorul Malassis, referindu-se la activitatea de gestionare a unei exploataţii, arată că, în luarea deciziilor, managerii trebuie să găsească răspunsuri la următoarele întrebări care se pun permanent: *„Ce trebuie produs?; Cât trebuie produs?; Cum trebuie produs?"* (cu ce combinaţii de factori pentru un cost cât mai scăzut).

La acestea, unii autori, în etapa actuală, adaugă şi întrebările: *„Cum se va controla calitatea produselor?"* (în stadii intermediare sau în stadiul final, de personal calificat sau de executant) şi *„Cum se vor evalua performanţele sistemului de producţie ales?"* (contabilitatea analitică şi analiza rezultatelor comparativ cu prevederile având un rol important în această problemă).

Consumul de factori se materializează valoric în cheltuieli care, însumate şi raportate la volumul produselor obţinute, determină anumite niveluri de costuri unitare.

Prin vânzarea produselor se obţin veniturile, iar prin diferenţa între acestea şi cheltuieli se obţine, în principiu, profitul unităţii sau al exploataţiei şi, respectiv, al familiei căreia îi aparţine, în cazul celor private.

Maximizarea profitului reprezintă deci obiectivul economic fundamental al gestiunii unei unităţi economice.

Creşterea bunăstării salariaţilor sau a familiei unui fermier, creşterea prestigiului social, integrarea în societate, independenţa financiară, dezvoltarea umană, pot constitui obiective sociale, culturale şi umane la fel de importante pentru gestiunea economică.

Obiectivele pe care conducătorul unei unităţi sau exploataţii agricole doreşte să le atingă, conferă un sens deciziilor luate.

Scanned with OKEN Scanner

Gestiunea economică rèprezintă activitatea de gospodărire şi administrare a unei unităţi economice, cuprinzând un ansamblu de responsabilităţi relativ la alegerea combinaţiilor dintre factori, dintre factori şi produse şi dintre produse, legat de natura şi profilul unităţii, în vederea obţinerii de bunuri şi servicii, în condiţii de profitabilitate maximă.

Realizarea unei gestiuni eficiente constă, de fapt, în a găsi, dintre toate soluţiile posibile, un *sistem de producţie* optim. Acest optim se caracterizează printr-un ansamblu coerent de combinaţii, ţinând cont de anumite limite sau restricţii de natură tehnologică (exemplu – rotaţia culturilor), de natură socială şi psihologică (mentalitatea fermierului, situaţia familială a acestuia etc.), de natura economică (preţurile, posibilităţile de vânzare etc.).

Deciziile care privesc gestiunea şi care angajează deci viaţa unei exploataţii, trebuie diferenţiate în raport cu orizontul de timp. Astfel, sunt *decizii pe termen scurt*, respectiv, cele care privesc în general executarea diverselor lucrări sau procese de muncă, cum ar fi: ordinea de urgenţă a lucrărilor din ziua următoare, cum se vor furaja animalele în săptămâna viitoare (combinare furaje în raţie), ce volum de producţie se va vinde în luna următoare pe o anumită piaţă etc.

Deciziile pe termen mediu sunt, în general, cele prin care se aleg producţiile, factorii şi tehnologiile asociate.

Deciziile pe termen lung sunt cele care angrenează un volum ridicat de investiţii şi se realizează într-o durată mai mare de timp, cum ar fi: înfiinţarea unei ferme zootehnice, achiziţionarea de maşini şi instalaţii, amenajările funciare etc.

Toate aceste decizii de realizare a gestiunii unei exploataţii agricole trebuie să aibă la bază elemente şi metode de fundamentare economică şi să

Scanned with OKEN Scanner

se supună legilor fundamentale ale economiei firmei. Trebuie închiriat teren sau cumpărat, este rentabil a se apela la un credit pentru amenajarea unui adăpost, trebuie să se cumpere o combină, sau să se apeleze la servicii, care este doza optimă de aplicare a unui îngrăşământ, sunt unele din întrebările pentru care deciziile de gestiune apelează la calcule economice. De asemenea, analiza preţurilor, tehnicile de previziune, organizarea raţională a muncii, reproducţia şi alimentaţia animalelor, cultivarea plantelor etc. fac apel la discipline ca: analiza statistică a situaţiei exploataţiei, econometria, biologia, fiziologia, genetica, selecţia şi ameliorarea animalelor, zootehnia, ştiinţe de combatere a bolilor şi dăunătorilor etc. Ansamblul acestor cunoştinţe tehnice, biologice şi economice sunt indispensabile unei fundamentări raţionale a deciziilor de gestiune economică, ele reducând marja de incertitudine şi de limite privind posibilităţile de cunoaştere şi permit atingerea scopului cu mai multă eficienţă.

Trebuie totuşi arătat că reuşita unei gestiuni eficiente nu este subordonată numai aplicării mai mult sau mai puţin riguroase a fundamentelor ei.

Activele imobilizate sunt activele unei întreprinderi destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea acesteia.

Conturile de imobilizări reflectă bunurile sau valorile destinate să servească activitatea unităţii patrimoniale pe o perioadă mai îndelungată. Se caracterizează prin faptul că nu se consumă la prima utilizare, participă la mai multe cicluri de exploatare şi îşi transmit treptat valoarea asupra bunurilor, lucrărilor sau serviciilor la a căror realizare au contribuit.

Scanned with OKEN Scanner

Putem vorbi de:

a) Imobilizări necorporale: sunt reprezentate de acele valori şi drepturi ce se utilizează pe o perioadă mai mare de 1 an, contribuind direct sau indirect la profitul întreprinderii. Caracteristica de bază a acestora este dată de faptul că nu îmbracă o formă concret material;

b) Imobilizările corporale sunt acele bunuri materiale deţinute de o unitate patrimonială pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii;

c) Imobilizările financiare sunt reprezentate de acele investiţii financiare făcute de o întreprindere în patrimoniul altor unităţi pe o perioadă mai mare de 1 an şi care aduc investitorului profituri sub formă de dividend sau dobândă;

d) Imobilizările în curs (neterminate) îmbracă forma lucrărilor de investiţii neterminate la sfârşitul exerciţiului.

Activele imobilizate sunt bunurile şi valorile mobile şi imobile, materiale sau nemateriale de folosinţă îndelungată caracterizate prin următoarele însuşiri:

- perioada lor de utilizare este, de regulă, mai mare de un an;
- nu se consumă şi nu se înlocuiesc la prima utilizare, ele participând la mai multe cicluri de exploatare;
- nu-şi schimbă forma pe parcursul utilizării acestora;
- îşi transmit valoarea treptat asupra bunurilor realizate;
- nu sunt destinate comercializării;
- au o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită de lege (în prezent aceasta este de 1.800 lei, în conformitate cu H.G. nr. 105 din 31 ianuarie 2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe).

Scanned with OKEN Scanner

În funcţie de natura lor, activele imobilizate pot fi împărţite în: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare, precum şi imobilizări în curs pentru primele două categorii.

Imobilizările necorporale cuprind următoarele categorii cărora le sunt ataşate şi conturi specifice pentru evidenţa, calculul şi controlul lor: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare, fond comercial, alte imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale sunt active nemonetare cu substanţă materială identificabile distinct, aflate durabil în întreprindere, participante la mai multe procese şi perioade de activitate, deţinute şi controlate pentru producţia de bunuri, prestarea de servicii, activităţi administrative sau închiriere la terţi. Structurile de imobilizări corporale sunt: terenuri, construcţii, instalaţii termice, mijloace de transport, animale şi plantaţii, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Imobilizările financiare reprezintă titluri de valoare financiară investite de o întreprindere în patrimoniul altei societăţi cu intenţia de a le deţine durabil (mai mult de un an) sau cele pe care nu le poate înstrăina pe parcursul unui an, cât şi creanţele faţă de alte întreprinderi cu durată mai mare de un an.

Imobilizările în curs de execuţie reprezintă valorile cu sau fără substanţă materială care la finele unei perioade de gestiune nu sunt terminate fizic nu au fost supuse proceselor de control, verificare, recepţie, probe etc. saupentru care nu s-a întocmit documentaţia legală necesară pentru a fi considerate şi încadrate în categoriile de imobilizări corporale sau necorporale. Tot aici se cuprind şi avansurile acordate furnizorilor pentru

Scanned with OKEN Scanner

imobilizări corporale şi necorporale.

7.2.2 Amortizarea imobilizărilor

În timp, pe parcursul existenţei şi utilizării lor, imobilizările corporale şi necorporale îşi pierd treptat din valoarea lor ca urmare a folosirii lor în procesul de producţie, a acţiunii agenţilor naturali, a progresului tehnic.

Această depreciere poartă numele de uzură şi în funcţie de cauzele care o produc poate fi:

- uzură *fizică* – generată de funcţionarea tehnică şi mecanică, precum şi de influenţa factorilor naturali;
- uzură *morală* – cauzată de evoluţia rapidă a tehnicii, de apariţia unorimobilizări mai performante.

Amortizarea reprezintă constatarea şi consemnarea pierderii definitive abeneficiilor economice asociate activelor imobilizate. Există şi deprecieri temporare ale activelor imobilizate, pentru care se constituie provizioane (reduceri) privind deprecierea, conform principiului prudenţei prezentat într-un capitol anterior.

În contabilitate, amortizarea reprezintă o cheltuială care afectează rezultatul exerciţiului, dar şi un element rectificativ al valorii contabile, prin care se determină valoarea contabilă netă a imobilizărilor amortizabile, care se înscrie în bilanţ.

Amortizarea imobilizărilor se calculează şi se include în planul anual de amortizare, începând cu luna următoare recepţionării şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Sunt supuse amortizării imobilizările necorporale şi corporale cu excepţia terenurilor, lacurilor, bălţilor şi iazurilor, pe care nu s-au făcut investiţii pentru amenajare.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea amortizării se calculează în funcţie de trei elemente: valoarea contabilă (de intrare), durata normală de utilizare (durata de viaţă utilă) şi metoda de amortizare aleasă.

Durata de viaţă utilă constă în „perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării, precum şi numărul unităţilor de produse sau al unor unităţi similare estimate a fi obţinute prin folosirea activului respectiv".

Durata normală de utilizare este de regulă mai redusă decât durata de viaţă fizică a activului respectiv. În România aceste durate sunt stabilite prin Hotărâre de Guvern şi sunt revizuite periodic, ele aflându-se în „Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe".

Există trei metode de amortizare a imobilizărilor: liniară, degresivă şi accelerată.

a) *Amortizarea liniară (contabilă)* – presupune repartizarea uniformă în părţi egale a valorii de intrare a imobilizărilor asupra cheltuielilor de exploatare, pe toată durata normală de utilizare. Valoarea amortizării liniare se stabileşte prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a imobilizării. Cota procentuală anuală (cota liniară de amortizare) se stabileşte proporţional, ţinând cont de numărul de ani de funcţionare a activului imobilizat.Amortizarea liniară reprezintă modalitatea clasică, fiind cea mai simplă de folosit, însă nu ţine cont de influenţa uzurii morale, care duce la înlocuirea activelor într-un interval de timp mai scurt.

b) *Amortizarea degresivă (fiscală)* – presupune repartizarea neuniformă a cote-părţi din valoarea de intrare a imobilizărilor, asupra cheltuielilor de exploatare pe durata normală de utilizare. Aceasta metodă constă în stabilirea unei valori a amortizării anuale mai mare în primii ani, considerând că randamentul imobilizărilor este mai mare în această

Scanned with OKEN Scanner

perioadă, amortizarea devenind mai mică în ultimii ani. Conform Codului fiscal în vigoare, utilizarea acestei metode presupune calcularea cotei de amortizare degresive prin multiplicarea cotei de amortizare liniară cu unul din următorii coeficienţi:

1,5 – dacă durata normală de utilizare este între 2 şi 5 ani (inclusiv 5);

2 – dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 5 şi 10 ani;

2,5 – dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani.

„În contextul aplicării normelor contabile internaţionale, stabilirea coeficienţilor nu se va mai face prin norme fiscale, ci de către managementul fiecărei societăţi".

Cota degresivă se aplică de fiecare dată la valoarea rămasă neamortizată, având astfel amortizări anuale descrescătoare. În primul an se aplică cota degresivă la valoarea de intrare a imobilizărilor, rezultând amortizarea pentru primul an. Pentru următorii ani se aplică cota degresivă la valoarea rămasă până în anul când suma astfel obţinută este egală cu sau mai mică decât suma obţinută prin împărţirea valorii rămase la numărul de ani rămaşi. Din acel an şi până la ultimul se va înregistra amortizarea calculată liniar.

c) **Amortizarea accelerată** – constă în includerea în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare, până la 50% din valoarea de intrare a activului imobilizat. Amortizările anuale pentru exerciţiile următoare se calculează după regimul liniar prin împărţirea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămaşi.

Scanned with OKEN Scanner

7.2.3 Gestiunea imobilizărilor

Documentele utilizate pentru evidenţa existenţei şi mişcării activelor imobilizate sunt consemnate în *OMEF nr. 3.512/2008*[2]*: registrul* numerelor de inventar, fişa mijlocului fix, bonul de mişcare a mijloacelor fixe, procesul-verbal de recepţie, procesul-verbal de recepţie provizorie, procesul-verbal de punere în funcţiune, procesul-verbal de predare-preluare, procesul-verbal de scoatere din funcţiune, lista de inventariere.

Registrul numerelor de inventar este utilizat pentru atribuirea numerelor de inventar activelor fixe de natura mijloacelor fixe existente în instituţieîn vederea identificării lor. Registrul se ţine pe grupe de mijloace fixe (clădiri; construcţii speciale; maşini; utilaje şi instalaţii de lucru etc.), astfel încât prima cifră a numărului de inventar să conducă la identificarea grupei. Numărul de inventar atribuit mijlocului fix este înregistrat în documentele contabile şi inscripţionat pe activul în cauză, pentru identificare. Se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil şi nu circulă în întreprindere, fiind document de înregistrare contabilă.

Fişa mijlocului fix se foloseşte pentru evidenţa analitică a mijloacelor fixe. Ea se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare, care au aceleaşi cote de amortizare şi sunt puse în funcţiune în aceeaşi lună. Fişa se completează pe baza documentelor justificative privind mişcarea mijloacelor fixe (Bon de mişcare a mijloacelor fixe) sau modificarea valorii de inventar prin modernizări, completări sau reevaluări (procese-verbale). Fişa mijlocului fix nu circulă în întreprindere, rămânând

[2] Ordinul ministrului economiei şi finanţelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 870 bis din 23 decembrie 2008, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

la compartimentul financiar-contabil. Pe faţa documentului sunt înscrise date de identificare şi caracterizare a mijlocului fix, în timp ce pe verso există coloane prin care se reflectă, cantitativ şi valoric, mişcările mijlocului fix respectiv.

Bonul de mişcare a mijloacelor fixe serveşte ca document justificativ de predare-primire între două locuri de folosinţă distincte, fiind, practic, un document de însoţire pe timpul transportului de la un loc de folosinţă la altul precum şi de înregistrare a mijlocului fix la locurile de folosinţă şi în contabilitate. Datorită complexităţii tehnice a anumitor mijloace fixe, la data intrării lor în patrimoniu sunt necesare diverse intervenţii de natură tehnologică până la momentul în care ele devin operaţionale. Aceste operaţiuni sunt consemnate în *procese-verbale* după cum urmează:

a) proces-verbal de recepţie; se întocmeşte pentru mijloacele fixe care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (mijloace transport, utilaje);

b) proces-verbal de recepţie provizoriu; se întocmeşte pentru mijloace fixe care necesită montaj dar nu necesită probe tehnologice (clădiri, construcţii speciale);

c) proces-verbal de punere în funcţiune; se întocmeşte pentru mijloacele care necesită montaj şi probe tehnologice.

Aceste procese-verbale servesc la înregistrarea în evidenţa operativă şi contabilă. La încheierea duratei de viaţă utilă, mijloacele fixe se scot din funcţiune, ocazie cu care se întocmeşte *Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijlocului fix.*

Procesul-verbal de recepţie este utilizat ca document de aprobare a recepţiei. Se întocmeşte atunci când intră active care nu necesită montaj, probe tehnologice, iar bunurile se consideră a fi puse în funcţiune la data

Scanned with OKEN Scanner

recepţionării lor. Procesul-verbal se întocmeşte pe baza diverselor documente, în funcţie de modalitatea de intrare a bunului: factură, aviz de însoţire, contract de vânzare-cumpărare, contract de sponsorizare, proiecte şi devize de lucrări etc.

Procesul-verbal de predare-preluare se completează în cazul bunurilor intrate prin concesiune, locaţii de gestiune, închiriere, transfer de la alte instituţii fără plată.

Factura – formular cu regim intern de tipărire şi numerotare, ce serveşte ca: document pe baza căruia se întocmeşte instrumentul de decontare a bunurilor livrate şi a serviciilor prestate; document de însoţire a mărfii pe timpul transportului, după caz; document de încărcare în gestiunea cumpărătorului; document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi a cumpărătorului.

Se întocmeşte, în două sau mai multe exemplare, pentru livrări de bunuri şi/sau prestări de servicii. în situaţia în care factura nu se întocmeşte în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoţite pe timpul transportului de avizul de însoţire a mărfii.

7.2.4 Contabilitatea imobilizărilor necorporale

a) *Cheltuieli de constituire* sunt reprezentate de cheltuieli efectuate la înfiinţare sau cu ocazia dezvoltării unităţilor patrimoniale (cum sunt taxele, cheltuielile de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli de publicitate şi prospectare a pieţei şi alte cheltuieli similare aferente înfiinţării sau extinderii acţiunii.

Aceste cheltuieli se amortizează într-o perioadă de maximum 5 ani. Se foloseşte contul 201 „Cheltuieli de constituire" este cont de activ care: se debitează cu valoarea cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau modificarea

Scanned with OKEN Scanner

activităţii şi se creditează cu cheltuielile de constituire amortizate integral. Soldul debitor arată valoarea cheltuielilor neamortizate.

b) **Cheltuieli de dezvoltare** includ acele cheltuieli efectuate pentru realizarea unor lucrări sau obiective de cercetare care asigură garanţia realizării eficienţei scontate.

c) Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale

Concesiunea – este contractul prin care o parte numită *concedent* cedează, contra plată, unei alte părţi numită *concesionar*, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unor bunuri.

Brevetul – este titlul eliberat de o instituţie de stat competentă, prin care se confirmă caracterul de invenţie. *Licenţa este un contract prin care posesorul unui brevet de invenţie cedează altei persoane fizice, juridice, dreptul de a utiliza total sau parţial, în schimbul unei sume de bani, brevetul său.* Alte drepturi sunt know-how-ul, mărcile de fabrică, mărcile de comerţ, drepturile de proprietate industrială şi intelectuală (drepturi de autor, traducător).

d) **Fond comercial** reprezintă partea din fondul de comerţ care nu este cuprinsă în celelalte elemente ale patrimoniului, dar care contribuie la menţinerea sau dezvoltarea potenţialului activităţii cum sunt clientela, vadul, reputaţia.

Alte imobilizări necorporale se referă la programele informatice create de unitate sau cumpărate de la terţi. Programele informatice se amortizează pe o durată de mai puţin de 5 ani.

Scanned with OKEN Scanner

7.2.5 Contabilitatea imobilizărilor corporale

Reflectarea în contabilitate a construcţiilor se realizează cu ajutorul contului 212 „Construcţii". Este un cont de activ care înregistrează în *debit*, valoarea construcţiilor achiziţionate, realizate din producţie proprie aduse, ca aport la capital şi în *credit*, valoarea construcţiilor cedate sau scoase din evidenţă a celor distruse de calamităţi etc. Soldul debitor reprezintă valoarea construcţiilor existente.

Cu ajutorul contului 213 *„Instalaţii tehnice, mijloace de transport,* se ţine evidenţa existenţei şi modificărilor intervenite în valoarea instalaţiilor tehnice a mijloacelor de transport, animalelor de reproducţie şi de muncă şi a plantaţiilor. Este un cont de activ şi are aceeaşi funcţiune ca a contului 212.

Contul de activ 214 **„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie"**, ţine evidenţa tuturor acestor elemente.

7.2.6 Contabilitatea activelor biologice

În planul de conturi valabil din 2015 a fost introdus contul 217 Active biologice productive, care vine să înlocuiască vechiul cont 2134 Animale şi plantaţii. În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct activele biologice productive.

Activele biologice productive sunt orice active, altele decât activele biologice de natura stocurilor; de exemplu, animalele de lapte, viţa-de-vie, pomii fructiferi şi copacii din care se obţine lemn de foc, dar care nu sunt tăiaţi. Activele biologice productive nu sunt produse agricole ci, mai degrabă, sunt active autoregeneratoare. Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

Scanned with OKEN Scanner

O entitate recunoaşte un activ biologic dacă şi numai dacă:

a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;

b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entităţii;

c) valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

În activitatea agricolă, controlul poate fi evidenţiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea ori marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziţiei, naşterii sau înţărcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative aferente acestora.

Activele biologice sunt adesea ataşate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantaţie forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt ataşate de teren să nu existe o piaţă separată, dar să existe o piaţă activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran şi amenajările acestuia, considerate ca un întreg. O entitate poate să utilizeze informaţii referitoare la activele combinate pentru a evalua valoarea justă a activelor biologice.

Contul 217 „Active biologice productive" este un cont de activ.

În debitul contului 217 „Active biologice productive" se înregistrează valoarea activelor biologice productive achiziţionate sau realizate din producţie proprie (404, 231);

– valoarea activelor biologice productive primite prin subvenţii pentru investiţii, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475);

– valoarea activelor biologice productive achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

Scanned with OKEN Scanner

– creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105);
– creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755).

În creditul contului 217 „Active biologice productive" se înregistrează:
– valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidenţă (658);
– amortizarea activelor biologice productive scoase din evidenţă (281);
– descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
– valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655).
Soldul contului reprezintă valoarea activelor biologice productive existente.

7.3 Contabilitatea şi gestiunea activelor circulante

Unităţile economice au în patrimoniul său o altă categorie distinctă de valori economice denumită active circulante materiale. Activele circulante materiale asigură continuarea proceselor de aprovizionare, de producţie şi de desfacere şi permit obţinerea de bunuri care pot fi valorificate sau pot fi consumate. Aceste elemente patrimoniale sunt

Scanned with OKEN Scanner

– creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105);
– creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755).

În creditul contului 217 „Active biologice productive" se înregistrează:
– valoarea neamortizată a activelor biologice productive scoase din evidenţă (658);
– amortizarea activelor biologice productive scoase din evidenţă (281);
– descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
– valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea activelor biologice productive, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655).

Soldul contului reprezintă valoarea activelor biologice productive existente.

7.3 Contabilitatea şi gestiunea activelor circulante

Unităţile economice au în patrimoniul său o altă categorie distinctă de valori economice denumită active circulante materiale. Activele circulante materiale asigură continuarea proceselor de aprovizionare, de producţie şi de desfacere şi permit obţinerea de bunuri care pot fi valorificate sau pot fi consumate. Aceste elemente patrimoniale sunt

Scanned with OKEN Scanner

numeroase şi variate şi se prezintă sub formă de: materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, produse, animale şi păsări, mărfuri şi ambalaje.

O caracteristică specifică stocurilor spre deosebire de celelalte categorii de bunuri aflate în întreprindere este aceea că stocurile şi producţia în curs de execuţie se consumă la prima lor utilizare în procesul de producţie şi trebuie înlocuite cu exemplare noi de acelaşi fel, deci ele intră şi ies în şi din patrimoniu în mod continuu, în cadrul fiecărui ciclu de exploatare, care nu poate fi mai mare de un an.

După *apartenenţa la patrimoniu*, stocurile se clasifică în:

- stocuri ce aparţin unităţii patrimoniale şi care se găsesc fie în incinta unităţii, fie se află temporar la terţi (în custodie, în consignaţie, pentru prelucrare sau reparare);
- stocuri ce nu aparţin unităţii patrimoniale, dar care se găsesc în depozitele acesteia, aduse de terţi pentru vânzare în consignaţie, prelucrare sau reparare.

După *sursa de provenienţă*, stocurile sunt:

- stocuri cumpărate – provenite din achiziţii de la terţi;
- stocuri fabricate – provenite din producţia proprie.

Materiile prime se folosesc pentru obţinerea produselor şi se regăsesc în produsul finit în totalitate sau parţial, în forma iniţială sau transformată.

Materialele consumabile iau parte la procesul de producţie şi, de regulă, nu se regăsesc în produsul finit. Acestea se prezintă sub formă de materiale auxiliare, seminţe şi material de plantat, furaje şi aşternut, îngrăşăminte chimice şi naturale, substanţe de combatere a bolilor şi

Scanned with OKEN Scanner

dăunătorilor, combustibili, piese de schimb pentru mijloace fixe, materiale pentru ambalat etc.

Obiectele de inventar sunt bunuri cu valoare individuală mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe indiferent de durata lor de folosire sau au o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea individuală. Sunt reprezentate de echipamente de lucru şi de protecţie, îmbrăcăminte specială, aparate de măsură şi control, matriţe şi alte obiecte.

Produsele sunt reprezentate de *semifabricate* (acele produse care nu au trecut toate fazele de prelucrare determinate de procesul tehnologic şi care sunt trecute, spre terminare, altor subunităţi sau chiar altor unităţi de producţie), *produse finite* (acele produse care au parcurs toate fazele procesului de fabricaţie şi pot fi valorificate ca atare) şi *produse reziduale* sub formă de rebuturi şi deşeuri.

Animalele şi păsările sunt reprezentate de următoarele categorii:

- animalele adulte de producţie şi reproducţie;
- animalele născute şi cele tinere crescute şi puse la îngrăşat;
- păsările puse la îngrăşat;
- coloniile de albine.

Mărfurile sunt bunuri achiziţionate de unitate în vederea revânzării lor.

Ambalajele sunt bunuri necesare transportului de materii prime, materiale, produse, mărfuri sau depozitării acestora. Se pot procura prin

Scanned with OKEN Scanner

cumpărare sau producţie proprie. Ca şi obiectele de inventar se folosesc la mai multe circuite economice.

7.3.1 Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor se bazează pe principiul costului istoric, ceea ce implică recunoaşterea stocurilor în contabilitate la costul de achiziţie sau la costul de fabricaţie. Se pot identifica patru momente ale evaluării stocurilor: cu ocazia achiziţiei sau producţiei (prima recunoaştere în contabilitate), la inventariere, la întocmirea bilanţului şi cu ocazia vânzării sau consumului (încetarea recunoaşterii în contabilitate).

Cu ocazia primei recunoaşteri în contabilitate, stocurile achiziţionate cu titlu oneros sunt evaluate la cost de achiziţie, iar stocurile fabricate sunt evaluate la cost de producţie. Prin convenţie, preţul este expresia monetară a valorii unei tranzacţii, iar costul o sumă de cheltuieli identificate, calculate sau repartizate în raport cu un criteriu precizat, cunoscut, determinat.

Cu ocazia inventarierii generale, stocurile se evaluează la valoarea de piaţă. În bilanţ stocurile sunt evaluate la minimum dintre cost şi valoarea de piaţă. La vânzare sau consum, adică la încetarea recunoaşterii în contabilitate, stocurile pot fi evaluate folosind una din următoarele metode: primul intrat-primul ieşit (FIFO), ultimul intrat-primul ieşit (LIFO), costul mediu ponderat (CMP). Evidenţa analitică a stocurilor se poate ţine cantitativ-valoric, pe grupe şi sortimente, operativ pe locuri sau centre de responsabilitate sau global valoric, în funcţie de necesităţile de informaţii pentru decizie şi control.

Evaluarea activelor circulante materiale se face la intrarea în patrimoniu şi la ieşirea din patrimoniu.

Scanned with OKEN Scanner

La intrarea în patrimoniu evaluarea se face la costul de achiziţie (format din: preţul de cumpărare, taxele plătite, cheltuielile de transport, de aprovizionare etc.) pentru cele achiziţionate din afara unităţii şi la costul de producţie pentru cele obţinute din producţie proprie.

La ieşirea din patrimoniu evaluarea se face prin calcularea unui cost mediu ponderat sau costul primei intrări – primei ieşiri.

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea: inventarului permanent sau inventarului intermitent.

În condiţiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

Metoda inventarului permanent de organizare a contabilităţii stocurilor, constă în faptul că, în cursul perioadei de gestiune, mişcările de stocuri se contabilizează prin debitarea şi creditarea conturilor de stocuri, stabilindu-se de fiecare dată stocul nou, având astfel în permanenţă informaţia privitoare la existenţa stocului. Din sondaje sau inventarieri periodice se descoperă diferenţele sub formă de plusuri sau minusuri, corectându-se stocul şi respectiv soldul contabil, oferindu-se astfel şi un control permanent al stocurilor. Această metodă este folosită în majoritatea unităţilor patrimoniale şi este obligatorie în unităţile mari, ea asigurând un control strict asupra gestiunii stocurilor.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei. În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocului iniţial plus valoarea intrărilor şi valoarea stocului final determinat pe baza inventarierii.

Metoda inventarului intermitent de organizare a contabilităţii

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

stocurilor, constă în faptul că, în cursul perioadei de gestiune, mişcările de stoc (intrări – ieşiri) nu se înregistrează prin conturile de stoc, ci prin conturile de cheltuieli. La sfârşitul perioadei de gestiune, pe baza inventarului faptic, se compară şi se regularizează stocul din inventar cu cel contabil (scriptic).

7.3.2 Gestiunea stocurilor

Operaţiunile ocazionate de existenţa şi mişcarea stocurilor se consemneaza în urmatoarele documente de evidenţă operativă:

- pentru operaţiunile de aprovizionare de la furnizori: comenzi, contracte economice, confirmare de contracte;
- pentru bunurile livrate de furnizori: aviz de insoţire a mărfii sau factura fiscală;
- pentru lipsurile constate la recepţia transportului: proces-verbal de constatare;
- pentru recepţia cantitativă efectuată de gestionar: nota de recepţie şi constatare de diferenţă;
- pentru evidenţa operativă la magazie sau depozit: fisa de magazie (se intocmeţte separat pentru fel, calitate sau sortiment de stocuri;
- pentru eliberarea materialelor din magazie: bon de consum, fişa limită de consum;
- pentru predarea la magazie a produselor obţinute din producţia proprie şi pentru transferul materialelor de la un loc de depozitare la altul: bonuri de predare-transfer, restituire;
- pentru bunurile trimise spre prelucrare la terţi: aviz de insoţire a mărfii pe care se face menţiunea „pentru prelucrare la terti";

- pentru livrarea de produse şi marfă: dispoziţia de livrare, aviz de insoţire, factura fiscală.

În cadrul unor decalaje intre vânzare şi livrare a bunurilor, acestea se înregistreaza ca ieşiri din unitate, nemaifiind in proprietatea acestora, astfel:

- bunuri vândute, facturate şi nelivrate se evidenţiază distinct în gestiune, iar in contabilitate, in conturi in afara bilanţului;
- bunuri livrate, dar nefacturate se inregistrează ca iesire din gestiune, atat la locurile de depozitare, cat si in contabilitate, pe baza documentelor care confirma iesirea acestora din gestiune.

Contabilitatea analitica a stocurilor se organizează folosind una din următoarele trei metode:

✓ *Metoda operativ-contabilă (pe solduri)*

Metoda cantitativ-valorică a stocurilor pe categorii de stocuri la locurile de depozitare (magazii, depozite etc.) cu ajutorul fişei de magazie. Aceasta metoda presupune renuntarea la fisele contabile analitice cantitativ-valorice distincte pe feluri de valori materiale. Preluarea în cursul lunii pe bază de borderou de predare a documentelor de intrare-ieşire a stocurilor, după ce acestea au fost inregistrate in fişele de magazie şi efectuarea unui control al inregistrărilor din fişele de magazie, intocmirea la sfarsitul lunii in contabilitate a registrului stocurilor, in care se inscriu următoarele:

- cantităţile de stocuri preluate din fişele de magazie;
- valorile stocurilor calculate prin inmulţirea cantitativă cu preţurile de facturare;
- totalurile valorice pe grupe, subgrupe, magazii, pe categorii de operaţiuni de intrare şi de ieşire şi pe conturile creditoare, respectiv debitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitice)

La locurile de depozitare se face inregistrarea cantitativă a intrărilor şi ieşirilor de stocuri in fişele de magazie. La contabilitate se face inregistrarea documentelor în fişele de cont analitice deschise pe feluri de valori materiale. Periodic la contabilitate se efectueaza verificarea concordantei inregistrarilor din fisele de magazie cu cele din fisele de cont analitice. La sfârşitul lunii se face verificarea inregistrărilor din fisele de cont analitice cu situaţiile din fişele de cont sintetice cu ajutorul balanţei de verificare analitice. Metoda necesită un volum mai mare de muncă şi este utilizată frecvent de întreprinderile mici şi mijlocii.

Metoda global-valorică

Această metodă constă în organizarea evidenţei valorice, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. La nivelul gestiunii se întocmeşte raportul de gestiune, în care se înregistrează zilnic şi numai valoric fiecare document justificativ de intrare sau de iesire, stabilindu-se soldul final. La contabilitate se deschide pentru fiecare gestiune câte o „Fişă de cont analitic pentru valori materiale" în care se înscriu operaţiunile de intrări şi ieşiri pe baza documentelor justificative individuale sau centralizatoarelor acestora, după caz. Lunar se face controlul concordanţei inregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cele din contabilitate, confruntându-se soldurile din registrul de gestiune şi fişele de cont analitic.

Evidenţa operativă se ţine cu ajutorul următoarelor documente:

Nota de recepţie şi constatare de diferenţe - serveşte ca document pentru recepţia bunurilor aprovizionate şi încărcarea acestora în gestiune şi ca document justificativ de înregistrare în contabilitate. Se foloseşte ca document de recepţie obligatoriu numai în cazul: bunurilor materiale

Scanned with OKEN Scanner

cuprinse într-o factură care fac parte din gestiuni diferite; bunurilor materiale procurate de la persoane fizice; celor care sosesc neînsoţite de documente de livrare; celor care prezintă diferenţe la recepţie; mărfurilor intrate în gestiune la care evidenţa se ţine la preţ de vânzare. în alte cazuri decât cele menţionate, recepţia şi încărcarea în gestiune, precum şi înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoţeşte transportul (factura, avizul de însoţire a mărfii etc.).

Bonul de predare, transfer, restituire – serveşte ca document de predare la magazine a produselor finite, a semifabricatelor, pentru transferul semifabricatelor între secţii, transferul valorilor materiale de la o gestiune la alta şi ca dispoziţie de restituire la magazine a valorilor materiale nefolosite de secţiile de producţie.

Bonul de consum şi bonul de consum colectiv - servesc ca documente de eliberare din magazie pentru consum a materialelor.

Dispoziţia de livrare – serveşte ca document pentru eliberarea din magazine a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale destinate vânzării.

Fişa de magazie – se utilizează pentru evidenţa intrărilor, ieşirilor şi stocurilor de valori materiale la locul de depozitare.

Fişa de evidenţă a obiectelor de inventar în folosinţă – se utilizează ca document de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar până la scoaterea din folosinţă.

Registrul stocurilor – se utilizează drept document de evaluare a stocurilor de valori materiale şi de verificare a concordanţei înregistrărilor efectuate în fişele de magazine şi în contabilitate.

Lista de inventariere – se utilizează pentru inventarierea valorilor materiale aflate în gestiunea instituţiei, servind în acelaşi timp şi ca

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

document de bază pentru determinarea minusurilor şi plusurilor de valori materiale. Lista stă la baza completării Registrului-inventar.

Contabilitatea sintetica a stocurilor se realizeaza cu ajutorul conturilor din clasa 3 „Conturi de stocuri si productie in curs de executie". În funcţie de structura stocurilor, conturile din această clasă se detaliază pe grupe de conturi.

7.3.3 Contabilitatea stocurilor

Pentru reflectarea contabilă a existenţei, procurării şi utilizării stocurilor de materii prime se utilizează contul ***Materii prime 301.*** Din punct de vedere al funcţiei economice, este un cont de active circulante, iar funcţia contabilă este de activ. Se *debitează* cu intrările de materii prime, provenind din: achiziţii de la furnizori, aport la capital în natură, donaţii, plusuri cantitative la inventariere. Se *creditează* cu ieşirile de materii prime, în funcţie de destinaţia şi modul de utilizare a acestora: consum tehnologic de fabricaţie, vânzare la terţi, fără a fi prelucrate, minusuri cantitative la inventariere. *Soldul* este debitor şi reflectă valoarea la cost de achiziţie a materiilor prime existente în stoc, calculată la un moment dat, cantitativ sau valoric.

Contabilitatea materialelor consumabile se realizează cu ajutorul contului *302 „Materiale consumabile"*, care este un cont de activ şi care se *debitează* cu valoarea stocurilor de materiale consumabile intrate în evidenţă prin cumpărare de la furnizori, ca aport la capital, din producţie propriе sau constatate plus la inventar. Se creditează cu valoarea stocurilor de materiale consumabile ieşite din evidenţă pentru consum sau alte destinaţii.Soldul

debitor reprezîntă valoarea stocului de materiale consumabile existent în unitate la un moment dat.

Contul *Materiale de natura obiectelor de inventar* funcţionează pentru reflectarea obiectelor de inventar – scule, dispozitive, echipament de protecţie şi de lucru, instrumente de verificare repetat. Conţinutul economic, funcţia contabilă şi regulile de funcţionare ale acestui cont sunt similare cu cele ale contului *Materii prime*. Deşi aceste stocuri se uzează treptat, asemenea mijloacelor fixe, dată fiind valoarea nesemnificativă faţă de acestea din urmă, contabilizarea lor este mai simplă: odată date în consum, sunt trecute integral pe cheltuieliContabilitatea obiectelor de inventar se ţine cu ajutorul contului *303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"*, care este un cont de activ.Contul s*e debitează* cu valoarea obiectelor de inventar intrate în evidenţă de la furnizori, aduse ca aport la capital, obţinute din producţie proprie sau din alte surse. Înregistrarea se face la preţul de achiziţie, preţul prestabilit sau preţul de facturăşi *se creditează* cu valoarea obiectelor de inventar scoase din uz ca urmare a folosirii lor. Soldul debitor reprezintă valoarea obiectelor de inventar aflate în unitate la un moment dat.

7.3.4 Contabilitatea produselor

Unităţile economice care au ca obiectiv obţinerea de produse înregistrează rezultatul activităţii sub formă de semifabricate, produse finite şi produse reziduale. Contabilitatea produselor se ţine cu ajutorul conturilor:

Contul *Produse finite* se utilizează pentru reflectarea contabilă a existenţei, obţinerii, stocării şi vânzării stocurilor de produse fabricate de către întreprindere. Conţinutul economic este acela de active circulante, iar funcţia contabilă este de activ. Se *debitează* cu valoarea la cost standard a

Scanned with OKEN Scanner

produselor finite obţinute, intrate în depozit pe baza recepţiei cantitative şi calitative; se *creditează* cu valoarea la cost standard a produselor finite ieşite din gestiune, ca urmare a livrării către clienţi. *Soldul* debitor reflectă valoarea la cost standard a produselor finite aflate în depozit la un moment dat.

Pe parcursul perioadei, deoarece nu se pot calcula costuri efective, evaluarea produselor finite se face la cost standard de producţie (cost antecalculat). La sfârşitul perioadei de gestiune se stabilesc costuri efective. Pentru reflectarea contabilă a abaterilor dintre costul standard şi costul efectiv de fabricaţie, au loc înregistrări distincte în conturi de diferenţe de preţ. Contul *Diferenţe de preţ la produse* se utilizează pentru reflectarea contabilă a diferenţelor favorabile sau nefavorabile calculate între costul standard şi costul efectiv al producţiei fabricate. După conţinutul economic, este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor finite, iar după funcţia contabilă este un cont de activ.

Pentru evidenţa operaţiilor specifice de achiziţie, stocare şi distribuţie a mărfurilor se utilizează contul *371 „Mărfuri"*. Este cont de activ care se *debitează* cu achiziţionarea de mărfuri de la furnizori şi se *creditează* cu vânzarea acestora către clienţi. *Soldul* final al contului poate fi debitor, reflectând mărfurile aflate în stoc sau poate fi nul.

Ambalajele folosite la transportul sau depozitarea diferitelor produse şi mărfuri pot fi achiziţionate sau confecţionate în unitate.

Contabilitatea se tine cu ajutorul contului *381 „Ambalaje"*, un cont de active.

Conform Ordinul MFP nr. 773/2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operatorilor economici şi pentru

Scanned with OKEN Scanner

modificarea şi completarea unor reglementări contabile au fost stabilite noi prevederi, cum ar fi:

Contul 347 „Produse agricole", cont de active, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa produselor agricole. În *debitul* contului *347* se vor înregistra, conform noilor prevederi ale M.F.P. valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole intrate în gestiune şi plusurile la inventar (711); valoarea la preţ de inregistrare a produselor agricole aduse de la terţi (354, 401).

În *creditul* contului *347 „Produse agricole"* se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole vândute şi lipsurile la inventar (711); valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole transferate în magazinele de vânzare proprii (371); valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole reţinute pentru a fi utilizate în aceeaşi unitate (301, 302); valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole acordate salariaţilor ca plată în natură, potrivit legii (421); valoarea la preţ de înregistrare a produselor agricole trimise la terţi (354); valoarea produselor agricole donate sau distruse prin calamităţi (658) în stoc la sfârşitul perioadei.

Contul *361 „Active biologice de natura stocului"* este un cont de activ, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa activelor biologice de natura stocurilor, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji etc.) în vederea creşterii şi folosirii lor pentru muncă şi reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru valorificare; coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie (lână, lapte şi blană).

În *debitul* contului 361 „Active biologice de natura stocurilor" se înregistrează valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziţionate (401, 408, 326); valoarea activelor biologice de natura stocurilor reprezentând aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

(456); valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor obţinute din producţie proprie, sporuri de greutate şi plusurile de inventar (711); valoarea activelor biologice de natura stocurilor primite cu titlu gratuit (758).

În *creditul* contului 361 „Active biologice de natura stocurilor" se înregistrează: valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vandute – din productie proprie sau achiziţionate, constatate minus de inventar şi cele trimise la terţi (711, 606, 356); valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor livrate unităţii sau subunităţilor (481, 482); valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute ca atare (371); valoarea pierderilor din calamităţi (658).

Soldul contului reprezinta valoarea la preţ de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc la sfarsitul perioadei.

7.4 Contabilitatea terţilor

Atunci când unitatea patrimonială apare în calitate de vânzător, iau naştere *drepturi de creanţă* faţă de clienţi, debitori etc., care, după încasare se sting.

Creanţele comerciale reprezintă dreptul unor persoane (creditori) de a pretinde altor persoane (debitori), plata bunurilor sau serviciilor cumpărate pe credit comercial. Creanţele sunt reflectate în contabilitate din momentul creării dreptului faţă de terţi până în momentul stingerii (încasării) lor.

Debitorul este persoana care a primit o valoare economică şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestaţie. Când unitatea patrimonială apare în calitate de cumpărător de bunuri sau servicii necesare

procesului de producţie, iau naştere *datorii (obligaţii)* pe termen scurt, care urmează să fie achitate ulterior.

Creditorul este persoana care a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

După funcţia contabilă, contul *Clienţi* este un cont de activ, iar după conţinutul economic este cont de active circulante de natura creanţelor. Se *debitează* cu drepturile faţă de client pentru livrarea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor evaluate la nivelul preţului de vânzare la care se adaugă şi taxa pe valoare adăugată aferentă. Se *creditează* în momentul încasării contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor vândute prin debitul conturilor de mijloace băneşti sau de efecte comerciale sau, în cazul în care clientul prezintă risc de neîncasare, prin trecerea acestuia din categoria clienţilor certi (obişnuiţi) în categoria clienţilor incerţi.

De asemenea, întreprinderea intră în relaţii cu bugetul statului, cu alte organisme publice, cu salariaţii, cu băncile etc., care generează drepturi de creanţă şi obligaţii.

Operaţiile comerciale presupun relaţia dintre două unităţi patrimoniale:

- furnizorul – în calitate de vânzător livrează terţilor bunuri sau servicii contra cost, pe baza unei înţelegeri prealabile;
- clientul – în calitate de cumpărător, achiziţionează contra cost bunuri sau servicii.

În funcţie de momentul decontării, vânzările – cumpărările de bunuri şi servicii se pot clasifica astfel:

- vânzări – cumpărări cu decontarea imediată în numerar;
- vânzări – cumpărări pe credit comercial, când decontarea se face ulterior.

Scanned with OKEN Scanner

Creditul comercial reprezintă amânarea la plată acordată de către furnizor clientului, când decontarea se face ulterior, cu ajutorul instrumentelor specifice (ordin de plată, cec, chitanţă; bilet la ordin şi cambie).

Datoriile comerciale se referă la bunurile, lucrările şi serviciile achiziţionate de întreprindere, ca exemplu, materii prime, materiale, mărfuri, reparaţii la bunurile de folosinţă îndelungată, servicii telefonice, poştale etc.

Evidenţa acestor datorii se ţine cu ajutorul contului *Furnizori*, care este un cont de pasiv, de datorii comerciale pe termen scurt. Se *creditează* cu valoarea nominală a datoriei întreprinderii faţă de furnizori, valoare ce cuprinde costul de achiziţie al bunului, lucrării sau serviciului la care se adaugă TVA aferentă. Se *debitează* cu decontarea contravalorii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor. *Soldul* contului este creditor şi reflectă valoarea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor nedecontate. Contul *Furnizori* se dezvoltă în analitice pe fiecare furnizor.

Pentru reflectarea achiziţiei de active imobilizate se utilizează contul *Furnizori de imobilizări*, care funcţionează similar contului *Furnizori*. Datoriile pentru efectele comerciale se constituie în situaţia în care întreprinderea achită o datorie faţă de furnizori printr-un bilet la ordin sau cec, până la achitarea efectului la scadenţă. Conturile utilizate pentru reflectarea acestor datorii sunt: *Efecte de plătit* şi *Efecte de plătit pentru imobilizări*.

Scanned with OKEN Scanner

6.5 Contabilitatea trezoreriei

Trezoreria întreprinderii este definită prin totalitatea stocurilor şi fluxurilor de numerar privind investiţiile financiare pe termen scurt, disponibilităţile în conturile la bănci sau casierie, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori de trezorerie.

În structura trezoreriei se includ: investiţii financiare pe termen scurt, conturi la bănci, casa, acreditive, viramente interne.

Sumele evidenţiate în *extrasul de cont,* document ce atestă tranzacţiile cu disponibilităţi, sunt privite din două puncte de vedere: al întreprinderii ce are deschis contul la o bancă. *Extrasul de cont*, fiind emis de bancă, va reprezenta punctul de vedere al acesteia. Astfel, în extrasul de cont o sumă în dreptul căreia este scris debit va reprezenta o plată efectuată de întreprindere, iar o sumă în dreptul poziţiei credit va reprezenta o intrare de disponibilităţi în cont.

Evidenţierea tranzacţiilor privind disponibilităţile în numerar se realizează prin contul *Casa.* Are funcţie contabilă de activ. În *debitul* contului sunt evidenţiate intrările de numerar în casieria întreprinderii (încasări de creanţe de la clienţi sau debitori diverşi; depunerea aportului în numerar la capitalul social; ridicare de disponibil din bancă; încasări ale chiriilor, valoarea mărfurilor vândute etc.).

În *creditul* contului sunt reflectate toate tranzacţiile ce generează ieşiri de numerar (plata datoriilor faţă de furnizori; depunerea numerarului în contul curent de la bancă; plata taxelor pentru constituirea societăţii comerciale; plata chiriei datorate, a despăgubirilor, a amenzilor etc.). *Soldul* final al contului este debitor, reprezentând disponibilul existent în casieria întreprinderii la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

Contul sintetic de gradul I *Casa* este detaliat în două conturi sintetice de gradul II, *Casa în lei* şi *Casa în valută*. Tranzacţiile sunt contabilizate în lei sau în lei şi devize, după caz. În cadrul contului *Casa în valută* sunt deschise analitice pentru fiecare tip de valută cu care se lucrează. Aceste sume sunt înregistrate în lei la cursul zilei în care are loc încasarea sau plata.

În funcţie de modalitatea de decontare a obligaţiilor băneşti între unităţile patrimoniale (cu numerar sau fără numerar) se pot clasifica şi documentele utilizate pentru evidenţa mijloacelor băneşti.

Astfel, documentul folosit pentru înregistrarea încasărilor şi plăţilor în numerar prin casieria unităţii este registrul de casă; completarea sa se face pe baza documentelor justificative: dispoziţie de plată-încasare către casierie, chitanţă, monetar, bon de comandă-chitanţă, bon de vânzare, cec de numerar, borderou de achiziţie.

Plăţile fără numerar folosesc instrumente şi mijloace de plată emise pe suport de hârtie sau, mai recent, magnetic sau electronic. Încasările şi plăţile fără numerar se înregistrează în extrase de cont, pe baza documentelor care reflectă operaţiile efectuate prin conturile bancare.

Extrasul de cont este emis de către bancă şi cuprinde: data emiterii, numărul documentului justificativ, soldul precedent, încasările, plăţile, soldul final.

Principalele instrumente de plată fără numerar sunt: cecul, ordinul de plată, cambia, biletul la ordin.

Contabilitatea decontărilor fără numerar se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 51 „Conturi la bănci".

Aceste conturi sunt, după conţinutul economic, conturi de active circulante băneşti, iar după funcţia contabilă, conturi de activ. Disponibilităţile în lei sau în valută aflate în conturi bancare, precum şi sumele în decontare, se

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului bifuncțional 512 „Conturi curente la bănci",

Contul 512 se debitează cu sumele încasate în lei sau în valută efectuate prin bancă și se creditează cu plățile în lei sau în valută efectuate prin bancă. Soldul debitor reflectă disponibilitățile în lei sau în valută aflate în conturi la bănci.

În vederea înregistrării în contabilitate a creditelor pe termen scurt primite de un agent economic de la bănci, se folosește contul 519 „Credite bancare pe termen scurt

Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă, impusă de către furnizor, în operațiile internaționale, ca o măsură de siguranță pentru încasarea creanțelor. Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

7.6. Contabilitatea și gestiunea cheltuielilor și veniturilor

7.6.1 Delimitări și structuri privind cheltuielile și veniturile

În decursul exercițiului financiar, unitățile patrimoniale efectuează operații economico-financiare, care angajează cheltuieli și generează venituri.

La finele perioadei, se stabilesc rezultatele financiare (profit sau pierdere), care se calculează prin compararea cheltuielilor cu veniturile și care caracterizează eficiența cu care întreprinderea și-a desfășurat activitatea. În situația încare veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul este o mărime valorică pozitivă, denumită profit, iar în situația în care cheltuielile sunt mai maridecât veniturile, se obține o mărime valorică negativă, denumită pierdere.

Rezultatul contabil este principalul indicator care măsoară

performanţa financiară a unei întreprinderi, care poate ajuta acţionarii în deciziile investiţionale, în evaluarea performanţelor managementului, în stabilirea preţurilor saupentru a convinge băncile să le finanţeze.

7.6.2 Conturile utilizate pentru evidenţa cheltuielilor şi a veniturilor

Întrucât România a optat pentru o contabilitate de angajamente, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se face în momentul consumului resurselor sau angajării cheltuielilor indiferent de momentul efectuării plăţii.

Cheltuielile presupun parcurgerea a patru momente:

- angajarea – intervine în momentul cumpărării de bunuri stocabile şi nestocabile, lucrări, servicii destinate producţiei, când apare obligaţia de plată către furnizori;
- consumul – reprezintă utilizarea efectivă a resurselor în scopul satisfacerii nevoilor productive sau neproductive, adică în vederea realizării deproduse, lucrări sau servicii;
- plăţile – înseamnă achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor şi serviciilor primite de la furnizori, sau fără echivalent ca urmare a aplicării dispoziţiilor legale (plata impozitelor, taxelor, amenzilor etc.);
- imputarea – constă în decontarea cheltuielilor, adică acestea sunt suportate din veniturile realizate, obţinându-se astfel rezultatul exerciţiului.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind: cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile, costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate, contravaloarea energiei şi apei consumate, valoarea animalelor şi păsărilor, costul mărfii vândute şi al ambalajelor, cheltuieli cu lucrările şi

Scanned with OKEN Scanner

serviciile executate de terţi, chirii, prime de asigurare, cheltuieli cu alte servicii executate de terţi, comisioane şi onorarii, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri şi personal, deplasări, detaşări, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanţe, despăgubiri, amenzi, penalităţi; donaţii; cheltu ieli privind activele cedate etc.).

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanţe legate de participanţii, pierderi din investiţii financiare cedate, diferenţe nefavorabile de cursvalutar, dobânzi privind exerciţiul în curs, sconturi acordate clienţilor şi altele.

c) cheltuieli extraordinare (calamităţi şi alte evenimente extraordinare).

d) cheltuieli cu amortizări, provizioane şi ajustări, precum şi cheltuieli cu impozitul pe profit/venit şi alte impozite.

În contabilitate, evidenţa cheltuielilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli", care, prin funcţia lor contabilă, sunt asimlate conturilor de activ. Aceste conturi se debitează cu valoarea cheltuielilor efectuate în corespondenţă cu diminuările de activ sau creşterile de datorii şi secreditează prin repartizarea acestora asupra contului de profit şi pierdere. În felul acesta, la sfârşitul perioadei, conturile de cheltuieli nu prezintă sold.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor se face în momentul vânzării bunurilor, lucrărilor, serviciilor pe bază de factură sau alte documente, indiferent de momentul încasării contravalorii acestora.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind: venituri din vânzarea

Scanned with OKEN Scanner

produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, venituri din variaţia stocurilor, venituri din producţia stocată, venituri din producţia de imobilizări, venituri din subvenţii de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă (venituridin creanţe recuperate).

b) venituri financiare care cuprind: venituri din imobilizări financiare, venituri din investiţii financiare cedate, venituri din diferenţe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obţinute şi alte venituri financiare.

c) venituri extraordinare, cum ar fi daunele pretinse de deţinătorii de poliţe, în urma producerii unor calamităţi.

În cazul culturilor vegetale, cheltuielile exerciţiului financiar aferente cultivării culturilor de primăvară şi toamnă, legumelor, îngrijirii şi întreţinerii livezilor, viilor, plantaţiilor de arbuşti fructiferi, recoltării fructelor se includ în costul de producţie al acelui exerciţiu financiar. În contabilitate, acestea se reflectă separat de cheltuielile exerciţiului financiar aferente cultivării culturilor de toamnă pentru producţia anului următor şi de cheltuielile aferente executării în exerciţiul în curs a lucrărilor de pregătire a solului pentru semănatul culturilor de primăvară şi al altor culturi în exerciţiul viitor (ierburilor perene), care se consideră producţie în curs de execuţie. O parte din cheltuieli în cazul culturilor vegetale ţin de cultivarea doar a câtorva culturi (grupe de culturi omogene). Aceste particularităţi şi durata procesului de producţie (uneori doi ani consecutivi) condiţionează ţinerea contabilităţii cheltuielilor pe: tipuri de activităţi, culturi, grupe de culturi omogene, producţie în curs de execuţie (aratul de toamnă, boronitul, introducerea îngrăşămintelor pentru producţia anilor viitori).

Structura producţiei neterminate în ramura vegetală depinde de natura culturii, respectiv de toamnă sau de primăvară.

Scanned with OKEN Scanner

Structura producţiei neterminate în ramura vegetală depinde de natura culturii, respectiv de toamnă sau de primăvară.

Astfel, lucrările care se execută în toamnă alcătuiesc producţia neterminată (de exemplu, semănatul culturilor de toamnă, aratul de toamnă (fără îngrăşăminte)). Totodată, pentru culturile de toamnă (de exemplu, grâul, orzul, orzoaica de toamnă, rapiţa), în producţia neterminată se includ lucrările de înfiinţare.

La culturile de primăvară, producţia neterminată se referă doar la fertilizarea de bază şi la arătură.

În cazul culturilor vegetale, cheltuielile specifice se referă la:

Cheltuieli directe cu materiile prime şi materialele consumabile:

- seminţe şi material de plantat – valoarea seminţelor şi a materialului de plantat atât din producţie proprie, cât şi procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănăturilor rare şi reînsămânţarea celor distruse;
- îngrăşăminte (minerale şi organice) – valoarea îngrăşămintelor minerale, bacteriale şi a microîngrăşămintelor, precum şi a celor organice; gunoiul de grajd, gunoiul de păsări aplicate pentru cultura (grupa de culturi respectivă;
- mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor – valoarea pesticidelor, a preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliantelor, altor mijloace chimice şi biologice (inclusiv consumurile aferente transportării acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor şi bolilor plantelor agricole.
- alte cheltuieli cu materialele – de exemplu, valoarea materialului de legat (în vii).

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli directe cu salariile, asigurările şi protecţia socială - cuprind cheltuielile directe cu salariile muncitorilor de producţie încadraţi în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte de calculaţie a costurilor, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea şi recoltarea, lucrările de transport.

Servicii – cuprind valoarea serviciilor (autotransportului de mărfuri, transportului cu tracţiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu energie electrică, apă şi gaze) prestate pentru necesităţile de producţie ale fermei vegetale atât de activităţile auxiliare proprii ale întreprinderii, cât şi de către terţi; cheltuielile aferente alimentării cu apă pentru necesităţile de producţie ale întreprinderii, valoarea serviciilor ce ţin de deservirea agrochimică, mecanizarea, ameliorarea, introducerea îngrăşămintelor, protecţia chimică şi biologică a plantelor care sunt prestate de către terţi.

Cheltuieli cu întreţinerea imobilizărilor corporale – cuprind cheltuielile aferente întreţinerii imobilizărilor corporale folosite la realizarea producţiei: cheltuielile privind salariile muncitorilor care deservesc imobilizările corporale, inclusiv contribuţiile aferente; valoarea lubrifianţilor şi a carburanţilor, precum şi a tuturor tipurilor de energie utilizată la întreţinerea imobilizărilor, inclusiv la executarea lucrărilor agricole şi altor lucrări, la deplasarea tractoarelor de pe un sector pe altul; amortizarea imobilizărilor corporale raportate la cultura respectivă.

Produsele obţinute pot fi:

a) produse agricole de bază: cerealele, fructele, strugurii etc.;

b) produse agricole conjugate: masa verde, seminţele, fânul etc.;

c) produse secundare: paie şi deşeuri – la cultivarea culturilor cerealiere.

Scanned with OKEN Scanner

De regulă, evidenţa contabilă se ţine pe conturi analitice pentru fiecare cultură, cel puţin pentru conturile 331 „Produse în curs de execuţie" şi 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse".

Tipurile de înregistrări contabile sunt Repartizarea celorlalte cheltuieli (603, 604, 605, 608, 611, 612, 613, 614, 622,623, 624 ,625, 626, 628 etc.) şi se pot face proporţional cu suprafaţa cultivată atunci când este vorba de cheltuieli de regie. Cheltuielile specifice se repartizează pe cultura pentru care au fost efectuate. De exemplu: cheltuielile cu amortizarea tractoarelor se pot repartiza proporţional pe toate culturile, dar cheltuielile cu depozitarea grâului nu pot fi repartizate pe cultura de porumb.

Atunci când societatea are mai multe culturi (de exemplu, grâu, porumb, orz), aceste cheltuieli, şi implicit producţia neterminată, se înregistrează proporţional cu suprafaţa cultivată, în cazul cheltuielilor comune tuturor culturilor. Cheltuielile specifice fiecărei culturi se vor înregistra numai pe această cultură.

O cultură se încheie cu lucrări de desfiinţare a culturii, care de asemenea trebuie repartizate pe cultura respectivă. La recoltare, pe baza notelor de cântar se poate determina cantitatea produsă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8

LUCRĂRI CONTABILE DE SINTEZĂ

Situaţiile financiare anuale reprezintă „documente oficiale de prezentare a situaţiei economico – financiară, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţelor financiare şi a celorlalte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată".

În concepţia legii, situaţia financiară anuală este documentul oficial de gestiune al comerciantului. El trebuie să constituie o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute de comerciant.

Conform Reglementărilor contabile armonizate cu Directivele Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin ordin al Ministrului Finanţelor Publice, situaţiile financiare anuale se compun din:

- Bilanţul contabil;
- Contul de profit şi pierdere;
- Situaţia modificărilor capitalului propriu;
- Situaţia fluxurilor de trezorerie;
- Politici contabile;
- Note explicative.

Scanned with OKEN Scanner

Formatul cerut pentru bilanţ trebuie să cuprindă cel puţin următoarele posturi:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora);
2. Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora);
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale (achiziţionate contra unei plăţi sau create de societate);
4. Fondul comercial achiziţionat;
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie.

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri şi construcţii;
2. Instalaţii tehnice şi maşini;
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier;
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

III. Imobilizări financiare

1. Titluri de participare deţinute la societăţile din cadrul grupului;
2. Creanţe asupra societăţilor din cadrul grupului, altele decât cele comerciale;
3. Titluri sub formă de interese de participare;
4. Creanţe din interese de participare;
5. Titluri deţinute ca imobilizări;
6. Alte creanţe;

Scanned with OKEN Scanner

7. Acţiuni proprii (cu indicarea în notele explicative a valorii nominale).

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime şi materiale consumabile;
2. Producţia în curs de execuţie;
3. Produse finite şi mărfuri;
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri.

II. Creanţe (sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an se prezintă separat pentru fiecare element)

1. Creanţe comerciale;
2. Sume de încasat de la societăţile din cadrul grupului;
3. Sume de încasat de la societăţile la care se deţin interese de participare;
4. Alte creanţe;
5. Creanţe privind capitalul subscris şi nevărsat.

III. Investiţii financiare pe termen scurt

1. Titluri de participare deţinute la societăţile din cadrul grupului;
2. Acţiuni proprii (cu indicarea în notele explicative a valorii nominale);
3. Alte investiţii financiare pe termen scurt.

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile;
2. Sume datorate instituţiilor de credit;

Scanned with OKEN Scanner

3. Avansuri încasate în contul comenzilor;

4. Datorii comerciale;

5. Efecte de comerţ de plătit;

6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului;

7. Sume datorate privind interesele de participare;

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale.

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile;

2. Sume datorate instituţiilor de credit;

3. Avansuri încasate în contul comenzilor;

4. Datorii comerciale;

5. Efecte de comerţ de plătit;

6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului;

7. Sume datorate privind interesele de participare;

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale.

H. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

1. Provizioane pentru pensii şi alte obligaţii similare;

2. Alte provizioane.

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

Scanned with OKEN Scanner

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale;
2. Rezerve pentru acţiuni proprii;
3. Rezerve statutare sau contractuale;
4. Alte rezerve.

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exerciţiului financiar

Bilanţul unei întreprinderi şi contul de profit şi pierdere al acesteia pot fi dezvoltate cu orice element de activ sau pasiv, venit sau cheltuială, care nu este prevăzut în formatul adoptat. Structura acestora însă nu poate fi modificată de la un exerciţiu la altul. Derogările se admit doar în cazuri excepţionale, dar orice derogare trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

Dacă bilanţul contabil exprimă starea patrimonială la care s-a ajuns în urma încheierii unui exerciţiu financiar, contul de profit şi pierderi reflectă cum s-a ajuns la respectiva stare patrimonială, care au fost fluxurile de venituri şi cheltuieli care au determinat traiectoria evoluţiei întreprinderii.

Contul de profit şi pierderi oferă informaţii asupra activităţii de producţie, comercializare şi financiară a firmei şi cuprinde:

- cifra de afaceri;
- veniturile şi cheltuielile grupate după natură şi ordonate pe trei tipuri de activităţi: exploatare, financiară şi excepţională;
- rezultatele (profit sau pierdere) degajate pe cele trei activităţi;

Scanned with OKEN Scanner

- rezultatul brut al exerciţiului, impozitul pe profit şi rezultatul net.

Activitatea de exploatare (de bază) face referire la sectoarele industrial, investiţional, comercial şi cel al prestărilor de servicii; activitatea financiară la participaţiile la capitalul altor societăţi şi alte acţiuni de plasament pe piaţa monetară şi financiară, formând împreună activitatea curentă a întreprinderii. Activitatea excepţională generează o seamă de venituri şi cheltuieli din operaţiuni excepţionale de gestiune, respectiv de capital ale firmei.

Veniturile din exploatare cuprind:

- cifra de afaceri, însumarea veniturilor din vânzarea mărfurilor şi a celor din producţia vândută;
- producţia stocată (din variaţia de stocuri şi soldul de facturi care se referă la producţia stocată);
- producţia imobilizată;
- subvenţii din exploatare;
- venituri din reluări de provizioane care nu au fost utilizate;
- alte venituri din exploatare.

Cheltuielile din exploatare se referă la:

- costul mărfurilor achiziţionate;
- cheltuieli ocazionate de aprovizionarea cu materii prime, materiale şi cele din variaţia stocurilor materiale;
- cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi;
- impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (fără impozitul pe profit);
- plata salariilor şi acoperirea cheltuielilor cu caracter social;
- amortizări ale imobilizărilor;

Scanned with OKEN Scanner

- provizioane aferente activelor circulante şi asupra riscurilor şi cheltuielilor de exploatare;
- alte cheltuieli de exploatare.

Veniturile şi cheltuielile din exploatare determină mărimea rezultatului exploatării (profit sau pierdere).

Veniturile financiare provin din:

- participarea firmei la capitalul altor societăţi;
- venituri din plasamente imobilizate;
- dobânzi bonificate de bănci pentru disponibilul din cont;
- diferenţe favorabile de curs valutar;
- reluarea provizioanelor financiare constituite şi rămase fără obiect;
- venituri din cesiune de valori mobiliare de plasament.

Cheltuielile financiare includ:

- dobânzi şi comisioane plătite băncilor şi altor terţi creditori;
- amortizări şi provizioane financiare calculate;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar;
- cheltuieli aferente cesiunii de valori mobiliare de plasament.

Veniturile şi cheltuielile financiare determină mărimea rezultatului financiar (profit sau pierdere).

Mărimea rezultatului exploatării şi cel financiar determină rezultatul curent.

Veniturile excepţionale provin din:

- operaţiuni de gestiune:
  - amenzi, penalităţi aplicate terţilor;
  - despăgubiri;
  - degrevări de impozite (reduceri, scutiri).
- operaţiuni de capital:

Scanned with OKEN Scanner

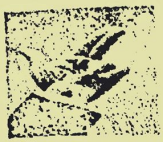
- venituri din cesiunea de active;
- subvenţii pentru investiţii virate la venituri;
- reluări asupra provizioanelor.

Cheltuielile excepţionale provin din:

- operaţiuni de gestiune:
  - amenzi, penalităţi, despăgubiri plătite terţilor;
  - donaţii acordate.
- operaţiuni de capital:
  - valoarea contabilă a activelor furate, distruse, pierdute;
  - amortizări şi provizioane excepţionale calculate.

Veniturile şi cheltuielile excepţionale determină mărimea rezultatului excepţional (profit sau pierdere). Mărimea rezultatului curent şi cel excepţional determină rezultatul brut al exerciţiului. Acesta se poate calcula şi pe baza veniturilor şi cheltuielilor totale, respectiv a rezultatelor pe cele trei activităţi. Prin deducerea impozitului pe profit din rezultatul brut se obţine rezultatul net al exerciţiului (profit sau pierdere). Impozitul pe profit se aplică profitului impozabil care se obţine din profitul total, mai puţin veniturile neimpozabile, apoi adăugându-se cheltuielile nedeductibile fiscal specificate prin lege.

Scanned with OKEN Scanner



BIBLIOGRAFIE

1. Cecilia Alexandri, Davidovici Ioan, 2004 – *Tratat de economia agriculturii*, Ed. Expert.
2. Băviţă Ilie şi colab., 2008 – *Contabilitatea în agricultură, abordări teoretice şi practice,* Ed. Conraplus.
3. Bucur I., 2012 – *Introducere în contabilitate*, Ed. C H Beck, Bucureşti.
4. Capron, M., 1994 – *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, Bucureşti.
5. Elena Ciucur, Anca Bratu, 2008 – *Bazele contabilităţii*, Ed. Universităţii din Bucureşti.
6. Doina Cojoc, 1999 – *Elemente de contabilitate agricolă,* Ed. „Ion Ionescu de la Brad", Iaşi.
7. Doina Cojoc, Gabriela Ignat, 2009 – *Contabilitate şi analiză economico – financiară, Lucrări practice.* Ed. „Ion Ionescu de la Brad", Iaşi.
8. Doina Cojoc, Gabriela Ignat, Iaţco C., 2008 – *Contabilitate pentru ingineri*, Ed. Pim, Iaşi.
9. Colasse B., 2009 – *Analiza financiară a întreprinderii.* Ed. Tipomoldova, Iaşi.

Scanned with OKEN Scanner

10. Coman F., 2002 – *Contabilitate generală*, Editura Lumina Lex, Bucureşti.

11. Dumitrana M., Caraiani C., 2011 – *Bazele contabilităţii*, Ed. Universitară, Bucureşti.

12. Horomnea E., 2008 – *Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii*, Ed Tipomoldova, Iaşi.

13. Horomnea, E., 2004 – *Bazele contabilităţii*, Editura Sedcom Libris, Iaşi.

14. Gabriela Ignat, 2014 – *Spirala contabilităţii, contabilitate generală*, Ed. Ion Ionescu de la Brad.

15. Istrate C., 2009 – *Contabilitatea nu e doar pentru contabili*, Ed. Univ. Juridic, Bucureşti.

16. Petriş R., 2002 – *Bazele contabilităţii*, Ed. Gorun, Iaşi.

17. Possler L., 2006 – *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Fundaţiei Andrei Şaguna, Constanţa.

18. Rus I., 2010 – *Bazele contabilităţii*, Ediţia a II-a, Ed. Economică, Bucureşti.

19. Rusu, D., 1980 – *Bazele contabilităţii*, E.D.P., Bucureşti.

20. Sălceanu A., 2004 – *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, Ed. Economică.

21. Tabără N., 2009 – *Bazele contabilităţii, concepte, modele, aplicaţii*, Ed. SedCom Libris, Sibiu.

22. Letiţia Zahiu – *Management agricol*, Ed. Economică, 1999.

23. ***H.G. nr.704/1993 *„Regulamentul privind aplicarea legii contabilităţii"*.

24. ****Legea contabilităţii nr. 82/1991* actualizată şi republicată în M.O. nr. 454/2008, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner